

Der Ausschluss des Abschlussprüfers im Konzern

**Eine kritische Analyse der Vorschriften des deutschen Rechtsrahmens unter besonderer
Berücksichtigung der Anpassungen durch die Richtlinie 2014/56/EU und die
Verordnung (EU) Nr. 537/2014**

Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades

doctor iuris (Dr. iur.)

eingereicht an der

Juristischen Fakultät der Humboldt-Universität zu Berlin

von

Kati Meister

Präsidentin der Humboldt-Universität zu Berlin

Prof. Dr.-Ing. Dr. Sabine Kunst

Dekan der Juristischen Fakultät der Humboldt-Universität zu Berlin

Prof. Dr. Martin Heger

Gutachter:

1. Prof. a.D. Dr. Christine Windbichler, LL.M. (Berkeley)

2. Prof. Dr. iur. Gregor Bachmann, LL.M. (Michigan)

Tag der mündlichen Prüfung: 22.02.2019

Meiner Familie

Zusammenfassung

Die Regelungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers insbesondere bei Abschlussprüfungen konzernverbundener Unternehmen sind in den letzten Jahren - zuletzt in Folge der Finanzkrise 2007-2009 – auf den Prüfstand gestellt worden. Mit der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinie 2014/56/EU und deren Anwendung zum 17.06.2016 sowie der Umsetzung der europäischen Vorgaben auf nationaler Ebene durch das AReG und das APAREG sollte die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gestärkt werden. Eine Untersuchung des Rechtsrahmens vor und nach der Umsetzung der sog. EU-Abschlussprüferreform 2014 in deutsches Recht zeigt auf, an welchen Stellen Verbesserungen erfolgt sind und an welchen Stellen noch immer Handlungsbedarf besteht.

Schlagworte

Abschlussprüfung, Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, EU-Abschlussprüferreform 2014, Konzern

Abstract

The regulations regarding the independency of the auditor in particular when subject of the audit is an affiliated company have been critically questioned at least in consequence of the financial crisis 2007-2009. With the Regulation (EU) Nr. 537/2014 and the Directive (EU) 2014/56/EU and their application as well as the implementation of the European requirements at national level by AReG and APAREG the independency of the auditor should be strengthened. An analysis of the legal framework before and after the implementation of the EU audit reform 2014 into German law is demonstrating at which points an improvement has been achieved and at which points is still a need for action.

Keywords

statutory audit, independence of auditors, EU audit reform 2014, group of companies

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2018 von der juristischen Fakultät der Humboldt Universität zu Berlin als Dissertation angenommen. Rechtsprechung und Literatur konnten bis Ende des Jahres 2017 berücksichtigt werden. Zwischenzeitliche aktualisierte Auflagen der relevanten Kommentierungen, welche die zum 17.06.2016 in Kraft getretenen Gesetzänderungen durch AReG und APAREG aufgrund der Richtlinie 2014/56/EU und der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 aufgreifen, konnten lediglich zum Teil berücksichtigt werden.

Mein besonderer Dank gilt meiner Betreuerin, Frau Prof. Dr. Christine Windbichler, die diese Arbeit durch wertvolle Anregungen, überaus konstruktive Besprechungen und den nötigen Freiraum gefördert hat. Herrn Prof. Dr. Gregor Bachmann danke ich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Von ganzem Herzen danke ich aber meiner Familie. Meinem Ehemann, Dr. Florian Meister, der mir stets den Rücken gestärkt hat und mir oftmals den notwendigen Freiraum verschafft hat, meine Dissertation voran zu bringen. Auch meinen Kindern, die während der Arbeit an dieser Dissertation zur Welt gekommen sind und mich regelmäßig auf andere Gedanken gebracht haben, danke ich sehr. Ebenso danke ich meinen Eltern, die meine Ausbildung sowie das Entstehen dieser Arbeit in jeder Hinsicht unterstützt und stets vorbehaltloses Vertrauen in meinen beruflichen Werdegang gesetzt haben.

Inhaltsübersicht

Inhaltverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis

Kapitel 1: Einführung

- A. Gegenstand und Gang der Untersuchungen
- B. Die Problematik der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und das Erfordernis unabhängiger Abschlussprüfungen
- C. Die Reform der Abschlussprüfung durch die EU-Abschlussprüfer-RL und die EU-Abschlussprüfer-VO

Kapitel 2: Das Erfordernis unabhängiger Abschlussprüfungen

- A. Unabhängige Abschlussprüfungen in Deutschland
- B. Vorschriften zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im Überblick
- C. Internationale Vorgaben zur Abschlussprüfung
- D. Die Abschlussprüfung in den USA

Kapitel 3: Durchführung der Abschlussprüfung und Konzernbezug

- A. Zusammenspiel der Beteiligten bei der Abschlussprüfung
- B. Abschlussprüfung und Konzernbezug

Kapitel 4: Die Ausschlussgründe des HGB und ihre Auswirkungen im Konzern

- A. Die Systematik der Ausschlussgründe des HGB
- B. § 319 Abs. 2 HGB – Ausschluss wegen der Besorgnis der Befangenheit (Generalklausel)
- C. Die absoluten Ausschlussgründe des § 319 Abs. 3 HGB
- D. Besondere Ausschlussgründe für Unternehmen von öffentlichem Interesse des § 319a HGB und der EU-Abschlussprüfer-VO
- E. § 319b HGB – Ausschluss wegen Netzwerkzugehörigkeit
- F. § 318 Abs. 1a HGB – Einführung der externen Rotation

Kapitel 5: Untersuchung der Angemessenheit der abweichenden Anforderungen an Unternehmen von öffentlichem Interesse und sonstige Unternehmen

- A. Problemstellung
- B. Abgrenzungsmöglichkeiten
- C. Ausweitung der Anwendung der Regelungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse
- D. Zwischenergebnis

Kapitel 6: Zusammenfassung der Ergebnisse und Ausblick

Literaturverzeichnis

Tabellen- und Abbildungsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis

Kapitel 1 Einführung	16
A. Gegenstand und Gang der Untersuchungen	16
B. Die Problematik der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und das Erfordernis unabhängiger Abschlussprüfungen	18
I. Die Rolle des Abschlussprüfers in der Finanzkrise 2007 bis 2009	18
II. Die Big Four Problematik	19
III. Konflikt zwischen Unabhängigkeit und der Erbringung von Beratungsleistungen	21
IV. Besondere Relevanz im Konzern	22
C. Die Reform der Abschlussprüfung durch EU-Abschlussprüfer-RL und EU- Abschlussprüfer-VO als Reaktion auf die Wirtschaftskrise und deren Umsetzung in nationales Recht	23
I. Grünbuch der EU-Kommission "Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise"	23
II. EU-Abschlussprüfer-RL und EU-Abschlussprüfer-VO	23
1. Vorschläge der EU-Kommission vom 30.11.2010	23
2. EU-Abschlussprüfer-RL und EU-Abschlussprüfer-VO	25
a) Wesentliche Änderungen durch die EU-Abschlussprüfer-RL	26
b) Wesentliche Änderungen durch die EU-Abschlussprüfer-VO	26
III. Nationale Umsetzung durch AReG und APAREG	27
Kapitel 2 Das Erfordernis unabhängiger Abschlussprüfungen.....	28
A. Unabhängige Abschlussprüfungen in Deutschland	28
I. Sinn und Zweck der Abschlussprüfung	28
II. Die Funktionen der Abschlussprüfung	28
1. Kontroll- und Garantiefunktion	29
2. Informations- und Unterstützungsfunktion	29
3. Beglaubigungsfunktion	30
III. Der Begriff des Abschlussprüfers nach deutschem Recht	30
IV. Organisation des Berufsstandes des Abschlussprüfers in Deutschland	31
1. Die Wirtschaftsprüferkammer (WPK)	31
2. Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS)	32
3. Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW)	33

V. Definition des Begriffes Unabhängigkeit	35
B. Vorschriften zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im Überblick	37
I. Deutschland	37
1. Grundlegende Regelungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im HGB	37
a) Historischer Ursprung der gesetzlichen Regelungen	37
b) Änderungen durch das BilReG	39
c) Änderungen durch das BilMoG	41
d) Änderungen durch das AReG und das APAREG.....	41
e) Änderungen durch BilMoG und AReG im Überblick	43
f) Geltungsbereich der §§ 319 ff. HGB über die Abschlussprüfung hinaus ..	46
2. Berufsrechtliche Grundlagen	47
a) Regelungen in der WPO	47
b) Regelungen der Berufssatzung WP/vBP	47
3. Corporate Governance	48
a) Der Deutsche Corporate Governance Kodex	48
b) Rechtsnatur der Empfehlungen des DCGK	50
c) Empfehlungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers.....	51
4. Verhältnis zwischen gesetzlichen und berufsrechtlichen Regelungen	51
II. Die Europäische Union	52
1. Aufbau und Normsetzungsbefugnis	52
2. Historische Entwicklung der Europäischen Vorgaben zur Abschlussprüfung	52
III. Vorgaben der International Federation of Accountants (IFAC)	55
1. Aufgaben und Struktur der IFAC	55
2. Die International Standards on Auditing (ISA)	57
3. Der Begriff des „Accountant“ nach den Regelungen der IFAC	59
4. Der IFAC Code of Ethics	60
5. Die Regelungen zur Unabhängigkeit im IFAC Code of Ethics	60
IV. Die Abschlussprüfung in den USA	61
1. Entwicklung der Gesetzgebung zur Abschlussprüfung in den USA	61
2. Sarbanes-Oxley Act of 2002	62
a) Anwendungsbereich	62
b) Wesentliche Regelungsinhalte des SOA	63
c) Auswirkungen des SOA auf die deutsche und europäische Gesetzgebung	64
Kapitel 3 Durchführung der Abschlussprüfung und Konzernbezug	65
A. Zusammenspiel der Beteiligten bei der Abschlussprüfung	65
I. Die Einrichtung von Prüfungsausschüssen	65
1. Historische Entwicklung von Prüfungsausschüssen	65
2. Verpflichtende Einrichtung von Prüfungsausschüssen nach dem BilMoG	66

3. Stärkung der Rolle von Prüfungsausschüssen durch EU-Abschlussprüfer-VO und EU-Abschlussprüfer-RL	67
a) Vorgaben der Abschlussprüferrichtlinie	67
b) Anpassungen durch EU-Abschlussprüfer-RL und EU-Abschlussprüfer-VO	68
(1) Beauftragung von zulässigen Nichtprüfungsleistungen:	70
(2) Externe Rotation und Ausschreibung des Prüfungsauftrages:	71
(3) Maßnahmen bei Gefährdung der Unabhängigkeit	72
c) Deutsche Umsetzung der europäischen Vorgaben	72
II. Wahl des Abschlussprüfers	73
1. Wahl bei GmbH, OHG und KG	73
2. Wahl bei Aktiengesellschaften	73
3. Wahl des Konzernabschlussprüfers	75
4. Beteiligung des Prüfungsausschusses bzw. Aufsichtsrates	75
III. Bestellung des Abschlussprüfers, Erteilung des Prüfungsauftrages und Abschluss des Prüfungsvertrages	76
IV. Regelungen zur laufenden Mandatsbeziehung	76
V. Gerichtliche Ersetzung des gewählten Abschlussprüfers	78
VI. Bewertung der bestehenden Dokumentations- und Offenlegungspflichten des Abschlussprüfers	78
B. Abschlussprüfung und Konzernbezug	80
I. Grundsätze der Anwendbarkeit der gesetzlichen Ausschlussgründe des HGB im Konzern	80
II. Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und Bestimmung des Konsolidierungskreises	80
III. Der Begriff des verbundenen Unternehmens im Sinne des § 319 HGB	82
IV. Definition „bedeutende Tochterunternehmen“ nach § 319a Abs. 2 Satz 2 HGB	82
V. Anwendbarkeit der Ausschlussgründe auf den Konzernabschlussprüfer	83
1. Gegenstand des Konzernabschlusses	83
2. Prüfungsumfang des Konzernabschlussprüfers	84
3. Erstreckung der Ausschlussgründe auf den Konzernabschlussprüfer	84
Kapitel 4 Die Ausschlussgründe des HGB und ihre Auswirkungen im Konzern	86
A. Die Systematik der Ausschlussgründe des HGB	86
I. Grundsätzliches	86
II. Überblick über die gesetzlichen Regelungen der §§ 319, 319a und 319b HGB	86
1. Ausschluss als Abschlussprüfer durch die Generalklausel (§ 319 Abs. 2 HGB)	86
2. Absolute Ausschlussgründe für sämtliche Abschlussprüfungen (§ 319 Abs. 3 HGB)	87
3. Besondere Ausschlussgründe bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 319a HGB)	88

4. Ausschluss wegen Netzwerkangehörigkeit (§ 319b HGB).....	88
III. Rechtsfolgen des Vorliegens eines Ausschlussgrundes.....	89
1. Rechtsfolgen für die Bestellung des Abschlussprüfers.....	89
2. Rechtsfolgen für den geprüften Abschluss	90
3. Rechtsfolgen für den schuldrechtlichen Prüfungsvertrag und den Vergütungsanspruch des Abschlussprüfers	90
B. § 319 Abs. 2 HGB - Ausschluss wegen der Besorgnis der Befangenheit (Generalklausel)	91
I. Tatbestand.....	91
II. Abwendung des Ausschlusses durch Sicherungs- und Schutzmaßnahmen	93
III. Anpassungen durch das AReG	94
IV. Auswirkungen auf den Abschlussprüfer der Einzelabschlüsse	95
V. Auswirkungen auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses	96
VI. Die Generalklausel als Korrektiv	96
C. Die absoluten Ausschlussgründe des § 319 Abs. 3 HGB	99
I. Systematik des Ausschlusses gemäß § 319 HGB.....	99
II. Erstreckungstatbestände	100
1. Übertragung der Ausschlussgründe auf Ehegatten und Lebenspartner	100
2. Übertragung der Ausschlussgründe auf Prüfungsgesellschaften (Sozietätsklausel)	100
III. Anwendung im Konzern	101
IV. Die absoluten Ausschlussgründe des § 319 Abs. 3 HGB im Einzelnen.....	103
1. § 319 Abs. 3 Nr. 1 HGB - Ausschluss wegen Anteilsbesitz und finanziellen Interessen	103
a) Tatbestand	103
b) Fallgruppe: Anteile oder finanzielle Interessen an der zu prüfenden Gesellschaft	104
c) Fallgruppe: Beteiligung an einem Unternehmen, das mit der zu prüfenden Gesellschaft verbunden ist.....	110
d) Fallgruppe: Beteiligung an einem Unternehmen, das von der zu prüfenden Kapitalgesellschaft mehr als 20 vom Hundert der Anteile besitzt.....	115
2. § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB: Ausschluss wegen personeller Verflechtungen.....	118
a) Tatbestand	118
b) Ausschluss des Prüfers des Einzelabschlusses.....	118
c) Ausschluss des Prüfers des Konzernabschlusses	121
3. § 319 Abs. 3 Nr. 3 HGB: Ausschluss wegen der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen (Selbstprüfungsverbot)	122
a) Tatbestand	122

b) Auswirkungen der EU-Abschlussprüferreform 2014	125
c) Auswirkungen auf den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses	125
d) Auswirkungen auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses	128
4. § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 HGB: Ausschluss wegen der Beschäftigung ausgeschlossener Personen	130
a) Tatbestand	130
b) Auswirkungen auf den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses	130
c) Auswirkungen auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses	131
5. § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5: Ausschluss wegen des Überschreitens der zulässigen Honorargrenzen	131
a) Tatbestand	131
b) Geltung für den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses	134
c) Geltung für den Konzernabschlussprüfer	138
V. Zwischenergebnis zur Anwendung der absoluten Ausschlussgründe des § 319 Abs. 3 HGB im Konzern	141
D. Besondere Ausschlussgründe für Unternehmen von öffentlichem Interesse	144
I. Systematik des Ausschlusses gemäß § 319a HGB	144
II. Historische Entwicklung der besonderen Ausschlussgründe für Unternehmen von öffentlichem Interesse	145
1. Regelungen nach BilReG und BilMoG	145
2. Vorgaben der EU-Abschlussprüfer-VO	146
a) Prüfungshonorare (Art. 4)	146
b) Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen (Art. 5)	147
c) Rotation (Art. 17)	148
3. Deutsche Umsetzung durch das AReG	149
a) Synopse § 319a HGB nach AReG	149
b) Wesentliche Änderungen durch das AReG	150
III. Definition des Unternehmens von öffentlichem Interesse	154
1. Definition nach BilMoG	154
2. Definition nach EU-Abschlussprüfer-VO	155
3. Definition nach AReG	156
IV. Erstreckungstatbestände	157
1. Übertragung der Ausschlussgründe auf Ehegatten und Lebenspartner	157
2. Sozietätsklausel	157
3. Ausschluss von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	158
V. Anwendung im Konzern	158
1. Grundsatz (Satz 1)	158
2. Verantwortlicher Prüfungspartner auf Konzernebene (Satz 2)	159
3. Definition der bedeutenden Tochtergesellschaft i.S.v. § 319a Abs. 2 Satz 2 HGB	160

VI. Die Ausschlussgründe des § 319a HGB und deren Anpassungen	161
1. Finanzielle Abhängigkeit (§ 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB a.F. – Art. 4 EU-Abschlussprüfer-VO)	161
a) Vergleich alte / neue Regelung zur finanziellen Abhängigkeit.....	161
b) Tatbestand des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB a.F.	162
c) Tatbestand des Art. 4 Abs. 2 EU-Abschlussprüfer-VO	164
d) Tatbestand des Art. 4 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO	167
2. Erbringung von Nichtprüfungsleistungen (§ 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 HGB a.F. – Art. 5 EU-Abschlussprüfer-VO)	169
a) Tatbestand des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB a.F.	169
b) Tatbestand des § 319a Abs. 1 Nr. 3 HGB a.F.	174
c) Anpassungen durch die EU-Abschlussprüfer-VO	176
d) Deutsche Umsetzung durch das AReG	178
3. Interne Rotation (§ 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB a.F. – Art. 17 Abs. 7 EU- Abschlussprüfer-VO).....	183
a) Tatbestand § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB a.F.....	183
b) Regelung des Art. 17 Abs. 7 EU-Abschlussprüfer-VO	191
c) Umsetzung durch das AReG	191
VII. Zwischenergebnis zur Anwendung der Ausschlussgründe des § 319a HGB im Konzern und deren Anpassungen durch EU-Abschlussprüfer-VO und AReG.....	194
E. § 319b HGB: Ausschluss wegen Netzwerkzugehörigkeit	197
I. Systematik des Ausschlusses nach § 319b HGB.....	197
1. Widerlegbare Ausschlussgründe (Abs. 1 Satz 1).....	197
2. Unwiderlegbare Ausschlussgründe (Abs. 1 Satz 2).....	199
a) Erstreckung auf Ausschlussgründe nach § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3 HGB a.F.	199
b) Änderungen durch das AReG	199
II. Tatbestand – Netzwerkdefinition	200
1. Historische Entwicklung	200
2. Netzwerkdefinition.....	200
a) Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen.....	201
b) Zusammenwirken für gewisse Dauer.....	201
III. Übersicht: Erstreckung auf Netzwerke	202
1. Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 319a HGB)	202
2. Sonstige Unternehmen (§ 319 HGB).....	203
IV. Auswirkungen auf die Abschlussprüfung im Konzern.....	204
1. Auswirkungen auf den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses.....	204
a) Sonstige Unternehmen (§ 319 HGB)	204
b) Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 319a HGB)	204

2. Auswirkungen auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses	205
a) Sonstige Unternehmen (§ 319 HGB)	205
b) Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 319a HGB)	206
F. § 318 Abs. 1a HGB in der Fassung des AReG: Einführung der externen Rotation	207
I. Einführung und Meinungsstand	207
II. Vorgaben der EU-Abschlussprüfer-VO	209
1. Grundsatz: externe Rotation nach 10 Jahren.....	209
2. Mitgliedstaatenwahlrechte zur Verlängerung der Rotationsfrist	209
3. Weitere Neuregelungen im Zusammenhang mit der externen Rotation.....	210
III. Umsetzung durch das AReG.....	212
1. Umsetzung der Regelungen zur externen Rotation in § 318 HGB n.F.....	212
2. Verweis auf Art. 17 Abs. 1 EU-Abschlussprüfer-VO hinsichtlich grundsätzlicher Höchstlaufzeit des Prüfungsmandats	213
3. Ausübung der Mitgliedstaatenwahlrechte zur Verlängerung der Rotationsfrist	214
4. Umsetzung weiterer Neuregelungen im Zusammenhang mit der externen Rotation im HGB	217
5. Relevante Aspekte für die Abschlussprüfung im Konzern.....	218
6. Zwischenergebnis zur Externen Rotation	220
Kapitel 5 Untersuchung der Angemessenheit der abweichenden Anforderungen an Unternehmen von öffentlichem Interesse und sonstige Unternehmen	222
A. Einleitung.....	222
I. Abgrenzung nach geltender Rechtslage	222
II. Bedeutende Unternehmen im Finanzsektor	223
III. Bedeutende Unternehmen im Versorgungsbereich	224
IV. Wegen ihrer Größe bedeutende Unternehmen	225
V. Untersuchungsgegenstand.....	226
B. Abgrenzungsmöglichkeiten	227
C. Anwendung der Regelungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse auf nicht börsennotierte Unternehmen	229
I. Ausschlussgründe des § 319a HGB bzw. der EU-Abschlussprüfer-VO.....	229
1. Finanzielle Abhängigkeit	229
2. Erbringung von Nichtprüfungsleistungen	232
3. Interne Rotation.....	233
4. Externe Rotation	234
II. Einrichtung von Prüfungsausschüssen.....	236
III. Zusätzlicher Bericht.....	237
D. Zwischenergebnis	239
Kapitel 6: Zusammenfassung der Ergebnisse und Ausblick.....	240

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Ansicht
AblEG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft
AblEU	Amtsblatt der Europäischen Union
AEUV	Vertrag über die Europäische Atomgemeinschaft
a.F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft
AG	Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AktG	Aktiengesetz
APAG	Abschlussprüferaufsichtsgesetz
APAK	Abschlussprüferaufsichtskommission
APAS	Abschlussprüferaufsichtsstelle
AReG	Abschlussprüfungsreformgesetz
APAReG	Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz
AstV	Ausschuss der Ständigen Vertreter
BAFA	Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle
BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BAnz.	Bundesanzeiger
BaRefG	Berufsaufsichtsreformgesetz
BB	Betriebs Berater
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
Big Four	zusammen für die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften Deloitte, Ernst&Young, KPMG und PwC

BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BilReG	Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung
BiRiLiG	Bilanzrichtliniengesetz
BMJV	Bundesministerium für Justiz und Verbraucherschutz
BMWi	Bundesministerium für Wirtschaft und Energie
BS WP/vBP	Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer
BR-Drucks.	Bundesratsdrucksache
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
DAX	Deutscher Aktien Index
DB	Der Betrieb
DBW	Die Betriebswirtschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht
DCGK	Deutscher Corporate Governance Kodex
DRSC	Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
EAG	Euratom/ Europäische Atomgemeinschaft
ECGS	Aktionärsvereinigung Expert Corporate Governance Service
EG	Europäische Gemeinschaft
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
EGKS	Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl
EJLE	European Journal of Law and Economics
EU	Europäische Union
EUR	Euro
EuroBilG	Euro-Bilanzgesetz
EUV	Vertrag über die Europäische Union

EUZBLG	Gesetz über die Zusammenarbeit von Bund und Ländern in Angelegenheiten der Europäischen Union
ESMA	European Securities and Markets Authority (Europäische Finanzmarktbehörde)
Fn.	Fußnote
GenG	Genossenschaftsgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
HGB	Handelsgesetzbuch
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IASB	International Accounting Standards Board
IAPS	International Auditing Practise Statement
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISA	International Standards on Auditing (Internationale Prüfungsstandards)
JfB	Journal für Betriebswirtschaft
KapCoRiLiG	Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und zur Transparenz im Unternehmensbereich
KWG	Gesetz über das Kreditwesen
LG	Landgericht
LPartG	Lebenspartnerschaftsgesetz
Mio.	Millionen

NASDAQ	National Association of Securities Dealers Automated Quotations (größte elektronische Börse in den USA)
n.F.	neue Fassung
Non-PIE	Unternehmen, die keine PIE sind
NPL	Nichtprüfungsleistungen
NYSE	New York Stock Exchange
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
PIE	Public Interest Entity (Unternehmen von öffentlichem Interesse)
PublG	Publizitätsgesetz
RegE	Regierungsentwurf
RGBl.	Reichsgesetzblatt
Rn.	Randnummer
SEA	Securities Exchange Act of 1934
SEC	United States Securities and Exchange Commission (US-Börsenaufsichtsbehörde)
SOA	Sarbanes-Oxley Act of 2002
StuB	Steuern und Bilanzen
UmwG	Umwandlungsgesetz
vgl.	vergleiche
WM	Wertpapier-Mitteilungen
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
WPO	Wirtschaftsprüferordnung
WPOÄG	Wirtschaftsprüferordnungs-Änderungsgesetz

ZAG	Zahlungsdiensteaufsichtsgesetz
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZPO	Zivilprozessordnung

Kapitel 1 Einführung

A. Gegenstand und Gang der Untersuchungen

Zentraler Untersuchungsgegenstand dieses Beitrages ist die Fragestellung, ob die bestehenden Regelungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers eine geeignete, wirksame und praktikable Grundlage darstellen, um die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers insbesondere bei der Tätigkeit als Konzernabschlussprüfer und bei der Abschlussprüfung eines konzernangehörigen Unternehmens sicherzustellen. Ausgehend von der Rechtslage vor Inkrafttreten der Verordnung (EU) Nr. 537/2014¹ (nachfolgend "EU-Abschlussprüfer-VO") und der Richtlinie 2014/56/EU² (nachfolgend "EU-Abschlussprüfer-RL") und deren Anwendung zum 17.06.2016 sowie der Umsetzung der europäischen Vorgaben auf nationaler Ebene durch das AReG³ und das APAREG⁴, werden die einzelnen Ausschlussgründe nach einer einleitenden Darstellung des rechtlichen Umfeldes der Abschlussprüfung in Kapitel 2 im Hinblick auf ihre Anwendbarkeit im Konzern untersucht. Zuvor werden in Kapitel 3 die rechtlichen Regelungen hinsichtlich des Zusammenspiels der bei der Abschlussprüfung beteiligten Personen und die Besonderheiten der Abschlussprüfung im Konzern dargestellt, da diese Regelungen für die Wirkungsweise und Durchsetzbarkeit der gesetzlichen Vorgaben zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers eine wesentliche Rolle spielen.

Die Untersuchung in Kapitel 4 bezieht sich sowohl auf den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses eines konzernangehörigen Unternehmens als auch auf den Konzernabschlussprüfer, für den in den gesetzlichen Ausschlussgründen der §§ 319, 319a und 319b HGB jeweils geregelt ist, dass die Ausschlussgründe „auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses entsprechend anzuwenden“ sind. Was die "entsprechende Anwendung" im Einzelnen bedeutet, lässt das Gesetz jedoch offen. Auch in der juristischen Literatur und in der Rechtsprechung wurde dieses Problem bislang allenfalls am Rande angesprochen. Hier wird nach einer Analyse der Rechtslage vor Inkrafttreten von EU-Abschlussprüfer-VO und EU-

¹ Amtsblatt der Europäischen Union, L 158/77

² Amtsblatt der Europäischen Union, L 158/196

³ Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG), BGBl. Teil I, S. 1142 ff. vom 10.05.2016

⁴ Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAREG), BGBl. Teil I, S. 518 ff. vom 31.03.2016

Abschlussprüfer-RL im Einzelnen untersucht, ob bei der Anwendung der gesetzlichen Ausschlussgründe auf den Abschlussprüfer eines Konzernunternehmens oder den Konzernabschlussprüfer Unklarheiten, Inkonsistenzen oder Regelungslücken bestehen. Danach wird untersucht, ob die Reform der Europäischen Kommission durch EU-Abschlussprüfer-VO und EU-Abschlussprüfer-RL ("EU-Abschlussprüfer-VO 2014") und deren Umsetzung in Deutschland geeignet ist, aufgezeigte Defizite zu beseitigen und so die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und insbesondere im Hinblick auf die Durchführung der Abschlussprüfung im Konzern zu gewährleisten und das Vertrauen in den Berufsstand der Abschlussprüfer sowie den für die Öffentlichkeit relevanten Abschlussvermerk zu stärken bzw. wiederherzustellen.

Die gesetzlichen Ausschlussgründe der §§ 319, 319a und 319b HGB differenzieren zwischen Unternehmen von öffentlichem Interesse und anderen zur Aufstellung eines Jahresabschlusses verpflichteten Unternehmen. Für Unternehmen von öffentlichem Interesse, also solchen Unternehmen, die gemäß § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d HGB sind, gelten unter Berufung auf das Schutzbedürfnis der Kapitalanleger, das öffentliche Interesse an der Corporate Governance und den Schutz des Kapitalmarktes strengere Anforderungen.⁵ Durch die getrennten europäischen Vorgaben für Unternehmen von öffentlichem Interesse in der EU-Abschlussprüfer-VO und alle zur Aufstellung eines Jahresabschlusses verpflichteten Unternehmen in der EU-Abschlussprüfer-RL wurde diese Trennung weiter manifestiert. Andererseits hat der europäische Gesetzgeber nach den Erkenntnissen aus der Wirtschaftskrise im Jahr 2008 den Kreis der Unternehmen von öffentlichem Interesse, der zunächst danach bestimmt wurde, ob die Papiere eines Unternehmens am regulierten öffentlichen Markt gehandelt wurde⁶, auf Kreditinstitute⁷ und Versicherungsunternehmen⁸ ausgeweitet. In Kapitel 5 wird nunmehr untersucht, ob es sinnvoll oder sogar geboten erscheint, bestimmte bislang nur für Unternehmen von öffentlichem Interesse geltende Regelungen auch auf andere Unternehmen anzuwenden, insbesondere auf

⁵ siehe hierzu Kapitel 3, D.I. sowie BT-Drucks. 15/3419, S. 41

⁶ vgl. Art. 1 Nr. 13 a) EU-Abschlussprüfer-RL: Unternehmen, die unter das Recht eines Mitgliedstaats fallen und deren übertragbare Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt eines Mitgliedstaats im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 Nummer 14 der Richtlinie 2004/39/EG zugelassen sind

⁷ Der Begriff Kreditinstitute bezieht sich nach Art. 1 Nr. 13 EU-Abschlussprüfer-RL auf Kreditinstitute im Sinne des Artikels 3 Absatz 1 Nummer 1 der Richtlinie 2013/36/EU des Europäischen Parlaments und des Rates - mit Ausnahme der in Artikel 2 jener Richtlinie genannten Kreditinstitute.

⁸ Der Begriff Versicherungsunternehmen bezieht sich nach Art. 1 Nr. 13 c) EU-Abschlussprüfer-RL auf Versicherungsunternehmen im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 der Richtlinie 91/674/EWG.

solche, die wegen der Art ihrer Geschäftstätigkeit oder ihrer Größe eine ähnliche Bedeutung haben, wie der bisherige Kreis der Unternehmen von öffentlichem Interesse. Die EU-Abschlussprüfer-RL eröffnet grundsätzlich den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, andere Unternehmen als Unternehmen von öffentlichem Interesse zu bestimmen, beispielsweise Unternehmen, die aufgrund der Art ihrer Tätigkeit, ihrer Größe oder der Zahl ihrer Mitarbeiter von erheblicher öffentlicher Bedeutung sind.⁹

Im letzten Kapitel 6 werden sodann die Ergebnisse der vorangegangenen Untersuchung zusammengefasst und in ihrer Gesamtheit abschließend bewertet. Es wird aufgezeigt, wo auf europäischer - insbesondere aber auf nationaler Ebene im Einklang mit den bestehenden europäischen Vorgaben aus EU-Abschlussprüfer-VO und EU-Abschlussprüfer-RL - Anpassungsbedarf besteht, um die Wirksamkeit und Glaubwürdigkeit der Institution der Abschlussprüfung weiter zu stärken und für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften als Rechtsanwender übersichtliche, klare und praktikable rechtliche Rahmenbedingungen zu schaffen.

Insofern versteht sich diese Arbeit als beständiger Aufruf zur Überprüfung der nationalen Umsetzungslösungen auf ihre Konformität mit den der EU-Abschlussprüfer-VO und EU-Abschlussprüfer-RL zugrundeliegenden rechtspolitischen Erwägungen einerseits und dem Bedürfnis nach einem handhabbaren Rechtsrahmen für Abschlussprüfer und deren Prüfungsmandanten andererseits.

B. Die Problematik der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und das Erfordernis unabhängiger Abschlussprüfungen

I. Die Rolle des Abschlussprüfers in der Finanzkrise 2007 bis 2009

Die Rolle des Abschlussprüfers und der Institution der Abschlussprüfung war zuletzt im Zusammenhang mit der Finanzkrise in den Jahren 2007 bis 2009 in Europa und anderen Teilen der Welt hinterfragt und analysiert worden. Insbesondere wurde kritisiert, dass Unternehmen als Ergebnis der letzten Abschlussprüfung noch in den Jahren 2007 bis 2009 einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erhalten hatten und kurze Zeit später im Zuge der Finanzkrise von Zusammenbrüchen oder erheblichen Schieflagen betroffen waren. Neben

⁹ Art. 2 Nr. 13 d) EU-Abschlussprüfer-RL

anderen Ursachen wurde auch der Abschlussprüfer in die Verantwortung gezogen, die Schieflage des Unternehmens nicht rechtzeitig erkannt und bzw. oder nicht rechtzeitig bekannt gemacht zu haben.¹⁰

II. Die Big Four Problematik

Ein weiterer Hintergrund der Reformbestrebungen auf europäischer Ebene war unter anderem, dass die gegenwärtige Marktsituation für Abschlussprüfungen im Hinblick auf das Merkmal der Unabhängigkeit kritisch zu hinterfragen ist. Der Markt für Abschlussprüfungen soll nach Auffassung der EU-Kommission grundsätzlich allen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zur Verfügung stehen, insbesondere auch solchen im mittleren Segment angesiedelten Prüfungsgesellschaften, die ihre Arbeitsfähigkeit auf dem internationalen Audit-Markt bereits unter Beweis gestellt haben.¹¹ Tatsächlich ist jedoch von einer Konzentration zugunsten der großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften auszugehen, weshalb in Fachkreisen bezweifelt wird, ob der Markt für Abschlussprüfungen noch ausreichend funktioniert.¹² Verschiedene dem Grünbuch vom 13.10.2010 zugrunde liegende Erhebungen hatten gezeigt, dass im Wesentlichen die sogenannten "Großen Vier" bzw. "Big Four", die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften Deloitte, Ernst&Young (jetzt: E&Y), KPMG und PwC, den Großteil der lukrativen Abschlussprüfungen unter sich aufteilen. Der zuständige Binnenmarktkommissar Barnier bezifferte den Marktanteil der Big Four mit 90 Prozent. Bereits bei dieser Größenordnung sprach Barnier von Systemrelevanz, weil der Zusammenbruch einer wichtigen Prüfungsgesellschaft Marktstörungen verursachen könnte.¹³ Systemrelevanz aus Sicht der EU-Kommission bedeutet, dass es zu einer Anhäufung systemrelevanter Risiken kommen könne und ein möglicher Zusammenbruch einer der Big Four-Gesellschaften Ausmaße annehmen könnte, die zu einer Störung des gesamten Kapitalmarktes führen könnten.¹⁴

¹⁰ KOM (2010) 561 (Grünbuch), S. 3

¹¹ KOM (2010) 561 (Grünbuch), S. 17, 18

¹² KOM (2010) 561 (Grünbuch), S. 4, 5

¹³ KOM (2010) 561 (Grünbuch), S. 18

¹⁴ KOM (2010) 561 (Grünbuch), S. 7

Nach einer Studie der Aktionärsvereinigung Expert Corporate Governance Service (ECGS), für welche die 450 europäischen Aktiengesellschaften mit der höchsten Börsenkapitalisierung untersucht worden waren, beläuft sich der Marktanteil der Big Four bei diesen sogar auf 97 Prozent.¹⁵ Untersucht wurden von der ECGS sowohl die Honorare für Abschlussprüfungen als auch die Honorare für andere Beratungsleistungen. Im Ergebnis stellten die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften EUR 2,9 Milliarden für Prüfungsleistungen und EUR 374.000,00 für prüfungsnahe Dienstleistungen und EUR 777.000,00 für andere Beratungsleistungen derselben Gesellschaften, wie beispielsweise Steuerberatung in Rechnung. Von diesem Markt entfielen knapp EUR 4 Milliarden auf die Big Four und nur gut EUR 100 Millionen auf andere Marktteilnehmer. Hinzu kommt, dass weitere maßgebliche Honorare für Beratungsleistungen an nicht prüfende Gesellschaften der Big Four gezahlt werden. Diese Beratungsleistungen werden jedoch nicht explizit offengelegt.

Mandate Division in Europe 2010

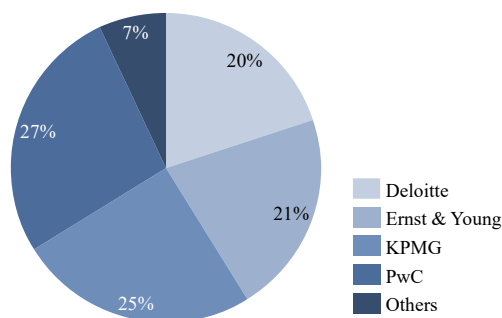
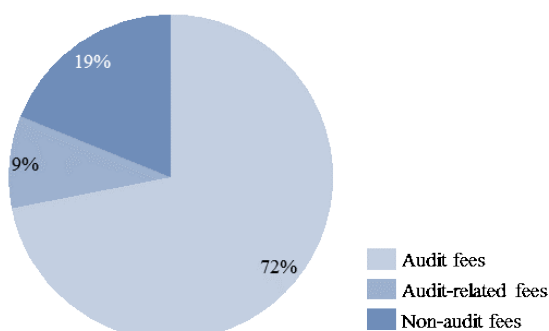


Abbildung 1: Verteilung von Prüfungsmandanten in Europa

Fee Structure in Europe 2010



¹⁵ Protokoll der Pressekonferenz der DSW (Deutsche Schutzvereinigung für Wertpapierbesitz e.V.) als Partner und im Namen von ECGS vom 12.10.2011 in Frankfurt am Main zur Studie der Aktionärsvereinigung Expert Corporate Governance Service (ECGS) vom 12.10.2011; siehe auch Fockenbrock, Handelsblatt Online vom 13.10.2011

III. Konflikt zwischen Unabhängigkeit und der Erbringung von Beratungsleistungen

Auch die zunehmende Attraktivität des Verkaufes von Beratungsleistungen außerhalb des Prüfungsauftrages wurde in Fachkreisen als Problem für die Unabhängigkeit von Abschlussprüfungen identifiziert.¹⁶ Diese Dienstleistungen sind für die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften besonders attraktiv, was unter anderem darauf zurückzuführen sein dürfte, dass lediglich Prüfungshonorare und Honorare für mit dem Prüfungsauftrag zusammenhängende Leistungen gemäß § 285 Nr. 17 HGB bei Unternehmen, die am öffentlichen Markt organisiert sind, anzugeben sind. Nach einer Studie der Universität Tübingen ist die Funktionalität des Marktes auch hinsichtlich weitergehender Beratungsleistungen zugunsten der Big Four beeinträchtigt, da diese sogenanntes Fee Cutting betreiben.¹⁷ Dies bedeutet, dass wechselbereiten Kunden besonders niedrige Einstiegshonorare für die Abschlussprüfung angeboten werden, die unter den Sätzen für Folgeprüfungen liegen. Oftmals wird der Abschluss des Prüfungsauftrages zu Verkauf weiterer lukrativer Beratungsleistungen genutzt oder die Kalkulation ist so gestaltet, dass die in der Regel in den Folgejahren erbrachten Prüfungsleistungen entsprechend teurer abgerechnet werden. Für kleinere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ist eine solche Praxis nicht darstellbar, weshalb diese einen erheblichen Wettbewerbsnachteil gegenüber den Big Four haben.¹⁸

Aus diesen Gründen hat die Europäische Union eine Beschränkung der Marktmacht der Big Four angestrebt. Als mögliche Lösung schlug die Europäische Kommission mit den am 30.11.2011 beschlossenen Vorschlägen für eine Verordnung und eine Richtlinie zur Modifizierung der Vorgaben für die Abschlussprüfung unter anderem das Verbot, ein Unternehmen gleichzeitig zu beraten und zu prüfen, vor sowie die Einführung der sogenannten externen Rotation der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.¹⁹ Im Ergebnis wurde in Art. 17 der EU-Abschlussprüfer-VO eine grundsätzliche Pflicht zur externen Rotation nach 10 Jahren

¹⁶ vgl. auch die im Grünbuch KOM (2010) 561, S. 13 geführte Diskussion der Einführung reiner Prüfungsgesellschaften und zur Trennung von Prüfung und Beratung wegen finanzieller Interessen der Abschlussprüfer an Honoraren für die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen; Wild, DBW 06/2010, S. 513-527

¹⁷ Wild, DBW 06/2010, S. 513-527

¹⁸ Wild, DBW 06/2010, S. 513-527

¹⁹ KOM (2010) 778 (Grünbuch); KOM (2010) 779

vorgesehen. Von einem generellen Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen wurde hingegen in Art. 5 der EU-Abschlussprüfer-VO abgesehen.

IV. Besondere Relevanz im Konzern

Die zuvor beschriebenen Problemfelder kommen - wie die Vergangenheit gezeigt hat - insbesondere in Konzernen zum Tragen. Große Zusammenbrüche und Schief lagen von Konzernen in der Vergangenheit haben aufgezeigt, dass offenbar aus einzelnen Konzernunternehmen resultierende Risiken nicht angemessen bewertet bzw. berücksichtigt wurden und die Realisierung dieser Risiken letztlich den gesamten Konzern wirtschaftlich in Bedrängnis gebracht hat. Den Verantwortlichen des italienischen Unternehmens Parmalat war zum Beispiel vorgeworfen worden, rund eine Milliarde Dollar (ca. EUR 787 Millionen) durch professionelle Gebühren und heimliche Vermögenstransfers für sich selbst oder für Unternehmen abgezweigt zu haben, die von ihnen kontrolliert wurden. Die Wirtschaftsprüfer von Parmalat, Deloitte & Touche Tohmatsu und Grant Thornton, wurden bei dem nach italienischem Recht geführten Verfahren im Zusammenhang mit dem Parmalat Finanzskandal ebenfalls unter den Angeschuldigten aufgeführt.²⁰ Der Ansatzpunkt für eine Hinterfragung der bestehenden rechtlichen Rahmenbedingungen ergibt sich aus der Tatsache, dass diese Gesellschaften dennoch einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk von ihrem Abschlussprüfer erhalten hatten. Bei einer näheren Betrachtung der gesetzlichen Regelungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und dessen Ausschluss fällt auf, dass das bestehende Regelungsgefüge in Bezug auf den Konzernabschlussprüfer unklar ist. In allen gesetzlichen Ausschlussgründen der §§ 319, 319a und 319b HGB heißt es lediglich, die Regelung sei „*auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses entsprechend anzuwenden*“. Was dies genau bedeutet, wird hingegen offengelassen.

²⁰ Manager Magazin, „Parmalat Skandal - Wirtschaftsprüfer und Banken im Visier“ vom 06.01.2004 unter <http://www.manager-magazin.de>, Abrufdatum 05.09.2016

C. Die Reform der Abschlussprüfung durch EU-Abschlussprüfer-RL und EU-Abschlussprüfer-VO als Reaktion auf die Wirtschaftskrise und deren Umsetzung in nationales Recht

I. Grünbuch der EU-Kommission "Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise"

Die Europäische Kommission hat die vorstehend beschriebenen Problemfelder und Fragestellungen im Grünbuch vom 13.10.2010 aufgegriffen, um eine Erörterung und Prüfung „der Rolle des Abschlussprüfers als auch den Umfang der Abschlussprüfung im allgemeinen Kontext der Finanzmarktreform“²¹ vorzunehmen, mit dem Ziel, festzustellen „inwieweit der derzeitige Rechtsrahmen als passend und angemessen zu betrachten ist“²² und wie Abschlussprüfer ihren Mandanten für den Zeitraum der Finanzkrise „einen „sauberen“ Vermerk liefern konnten“.²³ Zahlreiche Stellungnahmen von Verbänden, Konsultationen und Studien folgten dem Grünbuch.²⁴ Ziel des Grünbuches vom 13.10.2010 war es, mit den Vorschlägen der Europäischen Kommission, die Prüfungsqualität zu steigern, die Unabhängigkeit der Prüfer zu stärken und das Oligopol der vier marktbeherrschenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (WPG) aufzubrechen.

II. EU-Abschlussprüfer-RL und EU-Abschlussprüfer-VO

1. Vorschläge der EU-Kommission vom 30.11.2010

Infolge der Erörterung der Ergebnisse des durch das Grünbuch vom 13.10.2010 initiierten Konsultationsprozesses beschloss die EU-Kommission am 30.11.2011 ihre Vorschläge zur Modifizierung der rechtlichen Rahmenbedingungen für die Abschlussprüfung.²⁵ Die

²¹ KOM (2010) 561 (Grünbuch), S. 3

²² KOM (2010) 561 (Grünbuch), S. 3

²³ KOM (2010) 561 (Grünbuch), S. 3

²⁴ In Deutschland folgten auf das Grünbuch auch zahlreiche Stellungnahmen, u.a. durch die APAK am 07.12.2010 (APAK/793), die WPK am 08.12.2010 oder das IDW am 08.12.2010

²⁵ Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse vom 30.11.2011, KOM (2011) 779; Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie

Vorschläge der EU-Kommission sahen für den Bereich der Abschlussprüfung von Unternehmen von öffentlichen Interesse (Public Interest Entity – PIE) ein in sich geschlossenes Regelungswerk in Form einer Verordnung vor, sowie eine Modifizierung der sogenannten Abschlussprüferrichtlinie (Richtlinie 2006/43/EG), die in Deutschland vorgehend im Jahre 2005 mit dem APAG²⁶, im Jahr 2007 mit dem BAREfG²⁷ sowie im Jahr 2009 mit dem BilMoG²⁸ umgesetzt worden ist. Der Vorschlag der EU-Kommission vom 30.11.2011 einer nur für Unternehmen von öffentlichem Interesse geltenden Verordnung sah weitreichende Änderungen der rechtlichen Rahmenbedingungen für die Abschlussprüfung vor:

- eine obligatorische externe Rotation von Prüfungsgesellschaften nach maximal 6 Jahren bzw. nach 9 Jahren bei Joint Audits, d.h. der gleichzeitigen Prüfung durch zwei Prüfungsgesellschaften,
- obligatorische, transparente Ausschreibungen von Prüfungen,
- Verschärfung der Anforderungen im Prüfungsausschuss,
- ein Verbot, prüfungsfremde Leistungen bei einem zu prüfenden Mandanten zu erbringen (Trennung von Prüfung und Beratung),
- reine Prüfungsgesellschaften im Bereich der Abschlussprüfung von kapitalmarktorientierten Unternehmen,
- Anwendung internationaler Prüfungsstandards (ISA),
- eine europäische Aufsicht für Abschlussprüfer,
- ein EU-Pass für Prüfungsgesellschaften, damit diese ihre Leistungen in der gesamten EU anbieten können,
- weniger Bürokratie für kleinere Prüfungsgesellschaften sowie
- Übertragung der Prüferaufsicht in der EU auf die ESMA.

Diese Punkte sind während des europäischen Gesetzgebungsverfahrens intensiv und kontrovers diskutiert worden. Erheblicher Widerstand gegen die Vorschläge kam nicht nur von den Big Four als unmittelbar Betroffenen, sondern unter anderem auch vom Institut der

2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen vom 30.11.2011, KOM (2011) 778

²⁶ Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAG) vom 27.12.2004, BGBl Teil I, Nr. 76, S. 3846 vom 31.12.2004

²⁷ Berufsaufsichtsreformgesetz (BAREfG) vom 03.09.2007, BGBl Teil I, Nr. 45, S. 2178 vom 05.09.2007

²⁸ Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) vom 25. Mai 2009, BGBl. Teil I, Nr. 27, S. 1102 vom 28.05.2009

Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW). Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann, Sprecher des Vorstands des IDW, äußerte in diesem Zusammenhang: „*In der Sache richtige Ansätze für die Weiterentwicklung der Abschlussprüfung dürfen nicht auf die Prüfung von Unternehmen des Kapitalmarkts und Finanzsektors beschränkt sein.*“ Auch vertrat er die Ansicht, dass einige Vorschläge wie die verpflichtende externe Rotation die Dominanz der Big Four sogar verstärken würden.²⁹ Die Wirtschaftsprüferkammer kritisierte in der Erklärung vom 30.01.2012 ebenfalls die zum Teil erhebliche Eingriffstiefe des Vorschlages der EU-Kommission, insbesondere hinsichtlich der beabsichtigten vollständigen Trennung von Prüfung und Beratung sowie der Abkehr vom bisherigen Aufsichtssystem.³⁰

2. EU-Abschlussprüfer-RL und EU-Abschlussprüfer-VO

Nach Erörterung der von der EU-Kommission erarbeiteten Vorschläge wurden am 27. Mai 2014 sodann im Amtsblatt der EU die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission ("EU-Abschlussprüfer-VO") und die Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen ("EU-Abschlussprüfer-RL") verkündet.³¹ In der EU-Abschlussprüfer-VO wurde an vielen Stellen von den ursprünglich sehr weitreichenden Änderungsbestrebungen abgerückt. Gleichwohl führten die EU-Abschlussprüfer-RL und die EU-Abschlussprüfer-VO zu zahlreichen wesentlichen Veränderungen der rechtlichen Rahmenbedingungen der Abschlussprüfung. Diese Änderungen sind sowohl für Unternehmen von öffentlichem Interesse (Public Interest Entities - "PIE") als auch für sonstige zur Abschlussprüfung verpflichtete Unternehmen (Non-PIEs) von Relevanz und betreffen insbesondere die Themenkomplexe Pflichtrotation, Bestellung eines neuen Abschlussprüfers, Erbringung von Nichtprüfungsleistungen, an die Berichterstattung des Prüfungsausschusses zu stellende Anforderungen sowie den Prüfungsbericht und den Bestätigungsvermerk.

²⁹ Reuß, Serie Wirtschaftsprüfer und Abschlussprüfung unter www.haufe.de vom 24.09.2013, Abrufdatum: 26.06.2017

³⁰ Presseinformation der WPK vom 30.01.2012

³¹ Amtsblatt der Europäischen Union, L 158

a) Wesentliche Änderungen durch die EU-Abschlussprüfer-RL

- Neue Definition der Unternehmen von öffentlichem Interesse unter Einbeziehung von Banken und Versicherungen (Art. 2 Nr. 13)
- Geltung der Internationalen Prüfungsstandards (ISA) für alle Prüfungen (Art. 26)
- Neue Zuständigkeiten bei der Wirtschaftsprüferaufsicht: Die Aufsicht über Abschlussprüfer, die keine Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen, kann bei der bisher zuständigen nationalen Behörde (in Deutschland: Wirtschaftsprüferkammer) verbleiben. Für Prüfungsmandate bei Unternehmen von öffentlichem Interesse ist nunmehr die Zuständigkeit einer berufsstandsunabhängigen Stelle vorgeschrieben (Art. 2 Nr. 10 und Art. 24 EU-Abschlussprüfer-VO)
- Neue Befugnisse zur Abberufung eines Abschlussprüfers bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Art. 38)

b) Wesentliche Änderungen durch die EU-Abschlussprüfer-VO

- Verpflichtende externe Rotation von Prüfungsgesellschaften nach grundsätzlich 10 Jahren bzw. 24 Jahren bei Joint Audits oder 20 Jahren bei öffentlicher Ausschreibung (Art. 17 Abs. 1-3)
- Interne Rotation nach 7 Jahren mit 3-jähriger Cooling off-Periode (Art. 17 Abs. 7)
- Grundsätzliches Verbot der Erbringung der in einer "Black List" aufgeführten prüfungsfremden Leistungen (Art. 5 Abs. 1)
- Neue Berichtspflichten gegenüber der zuständigen Behörde (Art. 14)
- Neue Vorschriften zum Verfahren der Auswahl des Abschlussprüfers (Art. 16)

Beide Rechtsakte traten am 20. Tag nach der Veröffentlichung in Kraft. Die EU-Abschlussprüfer-RL war von den Mitgliedstaaten innerhalb von zwei Jahren - also bis zum 17.06.2016 - in nationales Recht umzusetzen und die EU-Abschlussprüfer-VO ebenfalls nach zwei Jahren anzuwenden. Somit galt die EU-Abschlussprüfer-VO ab dem 17.06.2016 unmittelbar in allen Mitgliedstaaten der EU, soweit nicht die Ausnahmeregelung in Art. 16 Abs. 6 EU-Abschlussprüfer-VO Abweichendes bestimmte. Hier gelten gemäß Art. 44 EU-Abschlussprüfer-VO drei Jahre, also der 17. Juni 2017.

III. Nationale Umsetzung durch AReG und APAREG

In Deutschland wurden die europäischen Reformvorgaben durch das Abschlussprüferreformgesetz (AReG) und das Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAREG) umgesetzt und verschiedene in der EU-Abschlussprüfer-VO eröffnete Mitgliedstaatenwahlrechte ausgeübt. Beide Gesetze sind in ihren wesentlichen Punkten am 17.06.2016 in Kraft getreten und betreffen sowohl Unternehmen von öffentlichem Interesse (PIE) als auch sonstige Unternehmen (Non-PIE) sowie deren Abschlussprüfer. Die Vorgaben der EU-Abschlussprüfer-VO gelten darüber hinaus für Unternehmen von öffentlichem Interesse und deren Abschlussprüfer unmittelbar. Inhalt des AReG³² sind vornehmlich handelsrechtliche Änderungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse und deren Prüfer in HGB, AktG und weiteren Gesetzen. Das APAREG³³ enthält die reformierten berufsrechtlichen Regelungen für alle Abschlussprüfer, zu denen die Übertragung der Aufgaben der Abschlussprüferaufsichtskommission auf die neu eingerichtete Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) beim BAFA (Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle) sowie zahlreiche Änderungen der WPO zählen. Zudem waren am 21.06.2016 weitere Änderungen der Berufssatzung WP/vBP, bekannt gemacht worden, die sofern keine Beanstandungen durch das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (BMWi) erfolgen, drei Monate nach Übermittlung an das BMWi in Kraft treten sollten.³⁴ Die am 21.06.2016 beschlossene Neufassung der BS WP/vBP trat am 23. September 2016 in Kraft. Das BMWi teilte mit, dass es keinen Anlass sah, die beschlossene Neufassung der Berufssatzung im Ganzen oder in Teilen aufzuheben.³⁵

³² BGBl. Teil I Nr. 23, S. 1142 ff. vom 17.05.2016

³³ BGBl. Teil I Nr. 14, S. 518 ff. vom 05.04.2016

³⁴ BAnz. AT 22.07.2016 B1, S. 1-11, Bekanntmachung BMWi vom 21.06.2016

³⁵ BB 2016, S. 2409, Mitteilung über das Inkrafttreten der Berufssatzung für WP/vBP am 23.9.2016 sowie darüber, dass das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (BMWi) keinen Anlass sah, die beschlossene Neufassung der Berufssatzung im Ganzen oder in Teilen aufzuheben.

Kapitel 2 Das Erfordernis unabhängiger Abschlussprüfungen

A. Unabhängige Abschlussprüfungen in Deutschland

I. Sinn und Zweck der Abschlussprüfung

Die gesetzliche Abschlussprüfung wurde in Form einer allgemeinen Pflichtprüfung für AGs und KGaA's in Deutschland durch die erste Notverordnung des Reichspräsidenten vom 19.09.1931 in den Regelungen der §§ 262a–262g HGB a.F. als Folge der Weltwirtschaftskrise Anfang der 30er Jahre des letzten Jahrhunderts erstmalig eingeführt.³⁶ Durch diese Maßnahme sollte die Abschlussprüfung von Unternehmen in vertrauenswürdige Hände gelegt werden, da bisherige Zusammenbrüche von Unternehmen auch mit nicht aufgedeckten Bilanzfälschungen in Zusammenhang gebracht wurden.³⁷ Die Regelungen der Abschlussprüfung wurden in der Folgezeit kontinuierlich angepasst und der Zweck der gesetzlichen Abschlussprüfung entsprechend der IDW Prüfungsstandards wie folgt beschrieben: „*Durch die Abschlussprüfung soll die Verlässlichkeit der in Jahresabschluss und Lagebericht enthaltenen Informationen bestätigt und insoweit deren Glaubwürdigkeit erhöht werden.*“³⁸ Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ist somit ein wichtiges Instrument, um die Glaubwürdigkeit des Abschlussprüfertests und folglich auch des Vertrauens in den Jahresabschluss zu stärken.³⁹

II. Die Funktionen der Abschlussprüfung

In der Literatur werden der Abschlussprüfung verschiedene Funktionen zugeschrieben: die Kontroll- und Garantiefunktion, die Informations- bzw. Unterstützungsfunktion sowie die Beglaubigungsfunktion. Die jeweiligen Funktionen werden wie folgt definiert:

³⁶ RGBl Teil I. 1931, S. 493 ff., MÜKo-Bilanzrecht/Bormann, § 316 HGB, Rn. 6

³⁷ Adler/Düring/Schmaltz 2000, Teilbd. 7, § 316 HGB, Rn. 8; RGBl Teil I. 1931, S. 493-509

³⁸ IDW PS 200, Tz. 8.

³⁹ Baetge/Matena, FS Lück, S. 179, 183; Michel, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, S. 40

1. Kontroll- und Garantiefunktion

Gemäß § 317 Abs. 1 Satz 2 HGB hat sich die Prüfung „*darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften und sie ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung beachtet worden sind*“. Mithin hat der Abschlussprüfer die Aufgabe, Unrichtigkeiten und Verstöße gegen diese Vorschriften und Bestimmungen, die sich auf die Darstellung des Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wesentlich auswirken, festzustellen.⁴⁰ Der geschützte Personenkreis erfasst insbesondere solche Personen, die sich selbst keinen Einblick in die internen Unterlagen des Unternehmens verschaffen können, wie Minderheitsaktionäre, Gläubiger, Arbeitnehmer und die Öffentlichkeit sowie sonstige Geschäftspartner des Unternehmens.⁴¹ Die Abschlussprüfung erstreckt sich somit lediglich auf die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung und gibt keine Gewähr für das Weiterbestehen des Unternehmens oder die Wirtschaftlichkeit und Effektivität der Geschäftsführung.⁴²

2. Informations- und Unterstützungsfunktion

Nach Grundsätzen ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen soll die Abschlussprüfung ebenso den Auftraggeber, d.h. je nach Rechtsform oder Satzung die gesetzlichen Vertreter, das Kontrollorgan oder die Gesellschafter eines Unternehmens, über das Ergebnis der Prüfung informieren und das Kontrollorgan bei seiner Überwachungsaufgabe unterstützen.⁴³ Ergebnis der Prüfung und somit wesentliche Informationsinstrumente der Abschlussprüfung sind der Prüfungsbericht gemäß § 321 HGB und der Bestätigungsvermerk gemäß § 322 HGB. Im Gegensatz zum Prüfungsbericht ist der Bestätigungsvermerk infolge der Offenlegungsverpflichtung gemäß § 340I i.V.m. § 325 HGB neben den Adressaten des Prüfungsberichts auch der Öffentlichkeit zugänglich und erfüllt somit das öffentliche Informationsbedürfnis. Hingegen ist der Prüfungsbericht neben den gesetzlichen Vertretern (§ 321 Abs. 5 HGB) und den Vertretern des Konzernmutterunternehmens (§ 294 Abs. 3 Satz 1 HGB) in der Regel auch an die BaFin sowie die Deutsche Bundesbank zu richten.

⁴⁰ Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, HGB, § 317, Rn. 3

⁴¹ MüKo-HGB/Ebke, § 316, Rn. 25

⁴² IDW PS 200, Tz. 15; MüKo-HGB/Ebke, § 316, Rn. 26

⁴³ IDW PS 450, Tz. 1

3. Beglaubigungsfunktion

Die Beglaubigungsfunktion des Jahresabschlusses bezieht sich auf die externen Adressaten und manifestiert sich in dem Bestätigungsvermerk, in dem das Ergebnis der Prüfung zusammengefasst wird (§ 322 Abs. 1 Satz 1 HGB).⁴⁴ Durch den Bestätigungsvermerk wird der Öffentlichkeit gemäß § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB gegenüber erklärt, dass *„die ordnungsgemäß durchgeführte Prüfung zu keinen Einwendungen geführt hat und dass der von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft aufgestellte Jahres- oder Konzernabschluss aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse des Abschlussprüfers nach seiner Beurteilung den gesetzlichen Vorschriften entspricht und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung oder sonstiger maßgeblicher Rechnungslegungsgrundsätze ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens oder des Konzerns vermittelt“* und dass eine Prüfung überhaupt durchgeführt wurde. Die Öffentlichkeit kann somit ab Erteilung des Bestätigungsvermerks auf die Ordnungsgemäßheit des Jahresabschlusses vertrauen.⁴⁵

III. Der Begriff des Abschlussprüfers nach deutschem Recht

Der Personenkreis, welcher zur Abschlussprüfung gemäß § 316 Abs. 1 und 2 HGB befähigt ist, wird in § 319 Abs. 1 HGB definiert. Grundsätzlich dürfen gemäß § 319 Abs. 1 Satz 1 HGB Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als Abschlussprüfer tätig werden; nach Satz 2 darf die Abschlussprüfung von mittelgroßen Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder von Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 264 a Abs. 1 HGB auch von vereidigten Buchprüfern oder Buchprüfungsgesellschaften durchgeführt werden. Zudem mussten Abschlussprüfer bis Inkrafttreten des APAREG nach § 316 Abs. 1 Satz 3 HGB über eine wirksame Bescheinigung über die Teilnahme an der Qualitätskontrolle nach § 57a WPO oder eine Ausnahmegenehmigung der Wirtschaftsprüferkammer verfügen. Mit dem Inkrafttreten des APAREG ist dieses System der Teilnahmebescheinigungen ab dem 17.6.2016 auf ein Registrierungssystem umgestellt worden, bei dem der Wirtschaftsprüfer bzw. die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB durchführen, dies bei der Wirtschaftsprüferkammer anzeigen müssen, um im Berufsregister entsprechend registriert und in das System der Qualitätskontrolle einbezogen zu werden. Im

⁴⁴ MüKo-HGB/Ebke, § 316, Rn. 28

⁴⁵ OLG Düsseldorf, WM 1996, S. 1777, 1779

Folgenden werden alle nach § 319 Abs. 1 HGB zur Abschlussprüfung befähigten Personen als Abschlussprüfer bezeichnet.

Als Abschlussprüfer gilt gemäß § 319 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 HGB der Wirtschaftsprüfer selbst, gemäß § 319a Abs. 1 Satz 3 HGB die Personen, mit denen der Wirtschaftsprüfer seinen Beruf gemeinsam ausübt sowie die Personen, die er im Rahmen der Abschlussprüfung einsetzt (§ 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 HGB). Die sogenannte Sozietätsklausel des § 319 HGB betrifft, da sie im einleitenden Teil des Absatzes 3 Satz 1 steht, alle Ausschlussgründe des Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 bis 5.⁴⁶ Sie soll verhindern, dass die Ausschlussstatbestände des Abs. 3 durch entsprechende institutionelle Gestaltungen umgangen werden.⁴⁷ Durch die Sozietätsklausel und die weiteren Ausschlussgründe des § 319 HGB wird der Kreis der Personen, die als Abschlussprüfer in Betracht kommen, eingeschränkt. Für Unternehmen von öffentlichem Interesse wird in den besonderen Ausschlussgründen des § 319a HGB auf jeweils auf die Definition des Begriffes des Abschlussprüfers nach § 319 HGB verwiesen, sofern dies beabsichtigt ist. Hierauf wird im Einzelnen in Kapitel 3 eingegangen.

IV. Organisation des Berufsstandes des Abschlussprüfers in Deutschland

1. Die Wirtschaftsprüferkammer (WPK)

In Deutschland sind alle Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften im Rahmen einer verpflichtenden Mitgliedschaft in der Wirtschaftsprüferkammer (WPK) organisiert. Die WPK ist eine Körperschaft öffentlichen Rechts und gemäß § 4 Abs. 1 WPO „zur Erfüllung der beruflichen Selbstverwaltungsaufgaben“ gegründet worden. Zu den Aufgaben der WPK gehört nach § 57 WPO unter anderem die Berufsaufsicht, die Durchführung von Qualitätskontrollverfahren, die Interessenvertretung der Mitglieder sowie die Beratung und Belehrung der Mitglieder hinsichtlich ihrer beruflichen Pflichten. Des Weiteren ist die WPK zuständig für die Erteilung von Ausnahmegenehmigungen gemäß § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB von der Anwendung der Honorarklausel zur Vermeidung von Härtefällen und gemäß § 319 Abs. 1 Satz 3 HGB von der Teilnahme am System der externen Qualitätskontrolle nach § 57a WPO. Die WPK unterliegt gemäß § 66 WPO der Rechtsaufsicht durch das

⁴⁶ MüKo-HGB/Ebke, § 319, Rn. 48

⁴⁷ MüKo-HGB/Ebke, § 319, Rn. 48; Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, § 319, Rn. 7

Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (BMWi). Das Ministerium prüft, ob die Wirtschaftsprüferkammer bei der Durchführung ihrer Aufgaben die Gesetze und Satzungen beachtet. Bei Berufspflichtverletzungen, welche im Zusammenhang mit der Durchführung gesetzlich vorgeschriebener Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 319a Absatz 1 Satz 1 HGB stehen, ist die Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle zuständig (§ 66a Absatz 6 WPO). Zudem steht der APAS die Fachaufsicht über die WPK und die Letztentscheidungsbefugnis zu.⁴⁸

2. Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS)

Die im April 2014 verabschiedete EU-Abschlussprüferreform führte auch im Berufsrecht und der Organisation der Berufsaufsicht zu erheblichem Umsetzungs- und Anpassungsbedarf. Trotz grundsätzlicher "1:1-Umsetzung" der europäischen Vorgaben sollte die Selbstverwaltung der Wirtschaftsprüfer weitest möglich erhalten bleiben. In den Kommissionsvorschlägen war zunächst eine weitgehende Abschaffung der beruflichen Selbstverwaltung der Wirtschaftsprüfer diskutiert worden. Die EU-Kommission hatte unter anderem eine Konzentration der Aufsicht auf eine zuständige berufsstandsunabhängige Behörde sowie eine Übertragung zahlreicher Aufgaben auf die Europäische Finanzmarktbehörde ESMA vorgesehen, was jedoch von den Mitgliedern des Europäischen Parlaments und des Rates mehrheitlich abgelehnt wurde.⁴⁹

Aufgrund der Vorgaben der EU-Abschlussprüfer-VO und der EU-Abschlussprüfer-RL wurde zum 17.06.2016 die Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) aufgelöst und ihre bisherigen Aufgaben sowie die neuen Pflichtaufgaben der berufsunabhängigen Aufsicht die neu beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) eingerichtete Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) übertragen. Die Zuständigkeit für die öffentliche Aufsicht über gesetzliche Abschlussprüfer ebenso wie die Berufsaufsicht und die Inspektionen bei Wirtschaftsprüfern von Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB obliegen nun der APAS. Bei der WPK verbleiben die Aufgaben im Bereich der präventiven und anlassbezogenen Berufsaufsicht hinsichtlich der Abschlussprüfung von

⁴⁸ vgl. § 66 WPO und Organisation der WPK unter <http://www.wpk.de/wpk/organisation/>, Abrufdatum: 05.09.2016

⁴⁹ Lücke/Stöbener/Giesler, BB 2015, S. 1578

Unternehmen, die nicht von öffentlichem Interesse sind, sowie der Zulassung, Prüfung und Registrierung und dem Erlass von Berufsausübungsregelungen.⁵⁰

Mit der Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) war im Nachgang verschiedener Bilanzskandale und in Umsetzung der Umsetzung des Maßnahmenkatalogs der damaligen deutschen Bundesregierung unter Gerhard Schröder zur Stärkung der Unternehmensintegrität und des Anlegerschutzes aus dem Jahr 2003 auf der rechtlichen Grundlage des am 01.01.2005 in Kraft getretenen Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAG) ein Gremium der öffentlichen fachbezogenen Aufsicht in das bereits bestehende System der Aufsicht über gesetzliche Abschlussprüfer ins Leben gerufen worden.⁵¹ Die APAK war mit Berufsfremden besetzt und war unabhängig und frei von Weisungen für die öffentliche fachbezogene Aufsicht über die WPK und die dort vereinigten Abschlussprüfer zuständig. Die Fachaufsicht der APAK erstreckte sich auf Aufgaben der WPK nach § 4 Abs. 1 Satz 1 WPO gegenüber den Mitgliedern, die befugt sind, gesetzliche Abschlussprüfungen durchzuführen oder die solche ohne diese Befugnis tatsächlich durchführen.⁵²

3. Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW)

Das IDW ist eine Fachorganisation des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer auf freiwilliger Basis.⁵³ Gegenwärtig sind nach Angaben des IDW ungefähr 83 % der deutschen Wirtschaftsprüfer Mitglieder des IDW.⁵⁴ Das IDW sieht seine Hauptaufgabe darin, „*die Fachgebiete der Wirtschaftsprüfer zu fördern und so für die Interessen der Wirtschaftsprüfer einzutreten*“ (§ 2 Abs. 1 Satzung des IDW) und „*für einheitliche Grundsätze der unabhängigen,*

⁵⁰ Lücke/Stöbener/Giesler, BB 2015, S. 1578, 1582

⁵¹ Die Gründung der APAK stellte zugleich eine Reaktion auf die Verabschiedung des Sarbanes Oxley Act im US-amerikanischen Recht dar. Nachdem bereits der Sarbanes-Oxley-Act in den USA einer berufsstandsunabhängigen Aufsicht über Abschlussprüfer und Abschlussprüferinnen den Vorzug gab, hatte dies auch die Bundesregierung in ihrem 10-Punkte-Programm zur Stärkung der Unternehmensintegrität und des Anlegerschutzes vom 25.2.2003 aufgenommen, weiterentwickelt und konkretisiert. Das hierauf aufbauende APAG hatte das Ziel, den Berufsstand der Abschlussprüfer/innen in Deutschland, also Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer, die gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen vornehmen, unter eine letztverantwortliche, berufsstandsunabhängige Aufsicht zu stellen. Vgl. auch Lücke/Stöbener/Giesler, BB 26/2015, S. 1578

⁵² vgl. Art. 1 Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAG) vom 27.12.2004, BGBl. Teil I, 2004, Nr. 76 vom 31.12.2004

⁵³ IDW (2000), Abschn. B, Tz. 7

⁵⁴ Satzung des IDW in der Fassung vom 19.09.2005; IDW (2000) Abschn. B, Tz 10-12

*eigenverantwortlichen und gewissenhaften Berufsausübung einzutreten und deren Einhaltung durch die Mitglieder sicherzustellen“ (§ 2 Abs. 2 Satzung des IDW).*⁵⁵ Mithin besteht eine wesentliche Aufgabe des IDW in der Entwicklung einheitlicher Grundsätze für ordnungsmäßige Abschlussprüfungen zur Konkretisierung der gesetzlichen Prüfungsvorschriften.⁵⁶ Das IDW ist im Gegensatz zur WPK und zum Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) jedoch nicht als Normierungsgremium von der Bundesregierung anerkannt. Somit haben seine Standards zwar keinen Rechtsnormcharakter, werden aber gleichwohl aufgrund der freiwilligen Verpflichtung der Mitglieder zur Einhaltung der Verlautbarungen des IDW bindend, selbst wenn diese über die gesetzlichen Anforderungen hinausgehen.⁵⁷ So wird im IDW PS 201 festgelegt dass von den IDW Prüfungsstandards nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden darf und diese Abweichungen im Prüfungsbericht zu nennen sowie im Bestätigungsvermerk zu begründen sind.⁵⁸ Somit kommt den IDW Prüfungsstandards zwar keine rechtliche Bindungswirkung, im Hinblick auf die Große Mitgliederzahl jedoch eine faktische Bindungswirkung zu. Zudem stellen die IDW Prüfungsstandards für die Berufsträger und die Gerichte eine Erkenntnisquelle und Auslegungshilfe bei Zweifelsfragen im Hinblick auf die ordnungsgemäße Berufsausübung dar.⁵⁹

Im Einvernehmen mit der WPK nimmt das IDW die in § 57 Abs. 2 Nr. 10 WPO geregelten Aufgaben der beruflichen Fortbildung wahr und entwickelt in diesem Zusammenhang die entsprechenden Verlautbarungen.⁶⁰ Die Organe des IDW sind die Mitgliederversammlung, der Verwaltungsrat, der Vorstand und der sogenannte Wirtschaftsprüfertag. Die fachliche Arbeit des IDW erfolgt in verschiedenen Ausschüssen und Arbeitskreisen. Der wichtigste Ausschuss ist

⁵⁵ Satzung des IDW in der Fassung vom 19.09.2005

⁵⁶ IDW (2001), § 2

⁵⁷ IDW (2000), Abschn. B, Tz. 10-12

⁵⁸ IDW PS 201, Tz. 29

⁵⁹ vgl. Amtsgericht Duisburg, Beschluss v. 31.12.1993, S. 467; Adler/Düring/Schmaltz (2000), Teilbd. 7; § 323 HGB, Tz. 23

⁶⁰ Satzung des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) in der Fassung der auf dem 27. Wirtschaftsprüfertag am 19.09.2005 beschlossenen Satzungsänderung

der Hauptfachausschuss, der die Prüfungsnormen entwickelt und sich mit fachlichen Problemen grundlegender Art befasst.⁶¹

V. Definition des Begriffes Unabhängigkeit

Der Abschlussprüfer muss neben der fachlichen Qualifikation⁶² vor allem über Urteilsfreiheit verfügen, um ein qualifiziertes Urteil über das geprüfte Unternehmen abgeben zu können. Dies bedeutet, dass er „*sein Urteil allein auf der Basis sachlicher Gesichtspunkte*“ unabhängig von entgegenstehenden eigenen Interessen oder Interessen Dritter erstellen kann.⁶³ Mithin ist Unabhängigkeit eine persönliche Eigenschaft und bedeutet Entscheidungs- und Handlungsfreiheit.⁶⁴ Entscheidend ist somit, wie eng die Beziehung zwischen dem Wirtschaftsprüfer und dem zu prüfenden Unternehmen sein darf, ohne die tatsächliche Unabhängigkeit des Abschlussprüfers oder dessen Aufgabenwahrnehmung aus der Perspektive eines sachverständigen informierten Dritten zu beeinträchtigen.⁶⁵

Im Hinblick auf das Merkmal der Unabhängigkeit wird sowohl national als auch international zwischen der Independence in Appearance (Nichtbestehen der Besorgnis der Befangenheit) und der Independence in Fact (Unbefangenheit bzw. innere Unabhängigkeit) differenziert.⁶⁶ Für die Beurteilung des Merkmals der Unabhängigkeit ist es somit nicht nur entscheidend, ob der Abschlussprüfer tatsächlich unabhängig ist, sondern ob er gegenüber den Adressaten des Jahresabschlusses auch so wirkt.⁶⁷ Nach der Definition der EU-Kommission kommt es bei der Independence in Appearance auf die „*Vermeidung von Tatsachen und Umständen, die so*

⁶¹ IDW (2001), § 7, § 12

⁶² Die fachliche Qualifikation des Abschlussprüfers wird durch das Wirtschaftsprüferexamen, die Zulassung durch die WPK und die Bindung des Abschlussprüfers an Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer gewährleistet. Zudem müssen die für die Zulassung zum Wirtschaftsprüferexamen in der WPO (§§ 2, 8, 8a, 16) geregelten Anforderungen und Voraussetzungen gegeben sein. Die fehlende Qualifikation des Abschlussprüfers stellt einen Grund für die gerichtliche Ersetzung nach § 318 Abs. 3 HGB dar (vgl. Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, § 318, Rn. 6)

⁶³ Ballwieser/Coenenberg/Wysocki-HWRP/Ewert, S. 2386; Müller, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, S. 23

⁶⁴ Fleischer, DStR 1996, S. 759 f.; Müller, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, S. 23

⁶⁵ Müller, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, S. 23

⁶⁶ EU-Kommission (2002e), S. 34f; IFAC (2001c), Tz 8.8

⁶⁷ MüKo-HGB/Ebke, § 319 Rn. 20 ff.; § 323 Rn. 49, 50

schwer ins Gewicht fallen, dass ein sachverständiger und informierter Dritter die Fähigkeit des Abschlussprüfers zur Wahrnehmung seiner Aufgaben in Zweifel ziehen würde“ an.⁶⁸ Die Independence in Fact hingegen ist weitaus schwieriger abzugrenzen, da es sich hierbei um subjektive Merkmale bzw. die innere Einstellung des Abschlussprüfers zu der geprüften Gesellschaft handelt. Die EU-Kommission definiert die Independence in Fact als „die innere Einstellung, die ausschließlich die zur Erfüllung der vorliegenden auftragsrelevanten Aspekte in Betracht zieht“.⁶⁹ Zwar müssen bei dem Abschlussprüfer sowohl das Merkmal der Independence in Fact als auch das Merkmal der Independence in Appearance vorliegen, jedoch ist der Schwerpunkt bei der Independence in Appearance zu setzen, da die innere Unabhängigkeit subjektiv empfunden und somit nicht messbar ist.⁷⁰ Im Mittelpunkt steht folglich - vergleichbar mit den Ausschlussgründen eines Richters gemäß § 42 ZPO - nicht die tatsächliche Unabhängigkeit des Prüfers, sondern eine mögliche Besorgnis der Befangenheit. Das Bundesverfassungsgericht spricht von der Besorgnis der Befangenheit eines Richters, wenn „ein am Verfahren Beteiligter bei vernünftiger Würdigung aller Umstände Anlass hat, an der Unvoreingenommenheit des Richters zu zweifeln“.⁷¹ Diese Definition lässt sich auf den Abschlussprüfer übertragen.

Darüber hinaus ist der Abschlussprüfer in Deutschland gemäß § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB zur unparteiischen Prüfung verpflichtet. Eine Legaldefinition des Begriffs der unparteiischen Prüfung enthält diese Norm jedoch nicht. In diesem Zusammenhang bedeutet unparteiische Prüfung, dass der Abschlussprüfer sich nicht von einzelnen Gruppeninteressen leiten lassen darf, da die Abschlussprüfung keine Parteien im engeren Sinne kennt. Er muss neben den Interessen der prüfungspflichtigen Gesellschaft auch die berechtigten Interessen der anderen Adressaten der Abschlussprüfung beachten. Hierzu zählen z.B. Aufsichtsgremien, Anteilseigner, Gläubiger, Mitarbeiter und die Allgemeinheit.⁷²

⁶⁸ EU-Kommission (2002e), S. 34; ähnlich IFAC (2001c), Tz. 8.8

⁶⁹ EU-Kommission (2002e), S.34; ähnlich IFAC (2001c), Tz. 8.8

⁷⁰ Bormann, BB 2002, S. 190; Ludewig, WPg 2003, S. 1093, 1098

⁷¹ BVerfG, Beschluss vom 05.04.1990, AZ: 2 BvR 413/88

⁷² MüKo-Bilanzrecht/Bormann/Greulich, § 323 HGB, Rn. 41

B. Vorschriften zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im Überblick

I. Deutschland

In Deutschland sind für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers die gesetzlichen Regelungen der §§ 319, 319a und 319b HGB, die Regelungen der unmittelbar anzuwendenden EU-Abschlussprüfer-VO, aber auch die standesrechtlichen Regelungen sowie bei börsennotierten Unternehmen zudem die Regelung des Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK) zu beachten.

1. Grundlegende Regelungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im HGB

Die grundlegenden gesetzlichen Vorschriften zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in Deutschland finden sich in den §§ 319, 319a und 319b HGB. Die letzte wesentliche Änderung der gesetzlichen Regelungen zur Unabhängigkeit erfolgte aufgrund des am 29.05.2009 in Kraft getretenen Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG)⁷³, mit dem Teile der Abschlussprüferrichtlinie (Richtlinie 2006/43/EG in Ergänzung durch die Richtlinie 2008/30/EG) und die sogenannte Abänderungsrichtlinie (Richtlinie 2006/46/EG) umgesetzt wurden. Dem BilMoG folgten weitere wesentliche Änderungen der gesetzlichen Regelungen zu Abschlussprüfungen durch das AReG und das APAREG. Mit diesen Gesetzen werden die Vorgaben der EU-Richtlinie 2014/56/EU in deutsches Recht umgesetzt sowie Mitgliedsstaatenwahlrechte der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 ausgeübt.

a) Historischer Ursprung der gesetzlichen Regelungen

Erstmalig wurde die gesetzliche Pflichtprüfung für Aktiengesellschaften im Jahre 1931 vorgeschrieben und damit einhergehend der Berufsstand des Wirtschaftsprüfers gesetzlich erfasst.⁷⁴ Hintergrund für die Einführung der gesetzlichen Pflichtprüfung war die weltwirtschaftliche Situation zu Beginn der 30er Jahre. Nach einer Reihe von Insolvenzen namhafter deutscher Unternehmen, die in bedrohlichem Ausmaß auf Bilanzverschleierungen und Bilanzfälschungen zurückzuführen waren, sollte die Abschlussprüfung in

⁷³ BGBI. Teil I, 2009, S. 1102

⁷⁴ Adler/Düring/Schmaltz 2000, Teilbd. 7, § 319, Rn. 1; § 316, Rn. 5 ff.

vertrauenswürdige Hände gelegt werden.⁷⁵ Zur Fragestellung des Ausschlusses von einem Bilanzprüfer legte bereits das HGB 1931 in § 262c Abs. 2 HGB fest, dass ein Bilanzprüfer von der Prüfung ausgeschlossen ist, wenn die zu prüfende Gesellschaft maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsführung des Bilanzprüfers ausüben konnte oder wenn der Bilanzprüfer als Vorstands- oder Aufsichtsratsmitglied oder als Angestellter für den Prüfungsmandanten tätig war. Zudem waren Bilanzprüfer und seine Gehilfen nach § 262g Abs. 1 HGB zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung verpflichtet. Für prüfungspflichtige Aktiengesellschaften wurde diese Regelung in den Aktiengesetzen 1937 und 1965 beibehalten und durch § 137 Abs. 2 AktG 1937 auf solche Prüfer erweitert, die bei der Gesellschaft als Vorstand, Aufsichtsrat oder Angestellte tätig waren, die von der zu prüfenden Gesellschaft abhängig waren oder die die zu prüfende Gesellschaft beherrschten. Zudem wurde erstmalig die Rechtsfolge eines Verstoßes gegen § 137 Abs. 2 AktG 1937 geregelt, nämlich die Nichtigkeit des Jahresabschlusses (§ 195 Nr. 3 AktG 1937). Durch das Aktiengesetz 1965 wurden die Generalklausel des § 137 AktG 1937 durch eine kasuistisch enumerative Aufzählung einzelner Tatbestände in § 164 Abs. 2 AktG ersetzt.⁷⁶

Die bis dahin normierten Ausschlussgründe in HGB und AktG wurden mit dem Bilanzrichtliniengesetz (BiRiLiG)⁷⁷ in § 319 Abs. 2 und 3 HGB übernommen und galten nunmehr für alle Kapitalgesellschaften. Eine Definition des Begriffes der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ist in § 319 HGB nicht enthalten. Zunächst enthielt § 318 HGB die allgemeine Formulierung, dass ein bereits bestellter Abschlussprüfer wieder abberufen werden kann „*wenn dies aus einem in der Person des gewählten Prüfers liegenden Grund geboten erscheint, insbesondere, wenn Besorgnis der Befangenheit besteht*“.⁷⁸ Des Weiteren waren in § 319 HGB nun bestimmte Fälle geregelt, in denen ein Wirtschaftsprüfer in jedem Fall von der Abschlussprüfung ausgeschlossen ist.

Die nächste Änderung des § 319 HGB erfolgte 1998 durch das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG).⁷⁹ Hiermit wurde die in § 319 Abs. 2 Satz 1

⁷⁵ Adler/Düring/Schmaltz 2000, Teilbd. 7, § 316, Rn. 8

⁷⁶ Adler/Düring/Schmaltz 1971, § 164 AktG, Rn. 1, 2

⁷⁷ BGBl. Teil I, 1985, S. 2355-2433

⁷⁸ § 318 Abs. 3 HGB (1985)

⁷⁹ BGBl. Teil I, 1998, S. 786-794

HGB geregelte Einnahmegrenze von einem Mandanten von 50 auf 30 v.H. herabgesetzt. Insbesondere hat sich der deutsche Gesetzgeber mit der Einfügung des Abs. 2 Satz 2 und des Abs. 3 Nr. 6 in § 319 HGB zu einer internen Rotation entschlossen. Eine externe Rotation war im Gesetzgebungsverfahren zwar diskutiert, jedoch aufgrund der Gefahr sinkender Qualität nach einem Prüferwechsel nicht umgesetzt worden.⁸⁰

Die nächste wesentliche Änderung der Regelungen zu Ausschluss und Unabhängigkeit von Abschlussprüfern erfolgte im Jahre 2004 durch das Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (BilReG).⁸¹ Zuvor war § 319 HGB seit dem KonTraG durch das Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz (KapCoRiLiG)⁸², das die Ausweitung von § 319 Abs. 1 Satz 2 HGB auf mittelgroße Personengesellschaften gemäß § 264 a Abs. 1 HGB vorsah, und das Wirtschaftsprüferordnungs-Änderungsgesetz (WPOÄG)⁸³, welches das Vorlageerfordernis einer wirksamen Bescheinigung über die Teilnahme an der Qualitätskontrolle gemäß Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 3 Nr. 7 statuierte, angepasst worden. Es folgten weitere Anpassungen durch das Euro-Bilanzgesetz (EuroBilG)⁸⁴, das die Erweiterung Abs. 2 Satz 2 auf vereidigte Buchprüfer regelte, und das 4. Finanzmarktförderungsgesetz⁸⁵, mit dem § 319 Abs. 3 Nr. 6 HGB von „*die Aktien mit amtlicher Notierung ausgegeben hat*“ in „*deren Aktien zum Handel am amtlichen Markt zugelassen sind*“ geändert worden war.

b) Änderungen durch das BilReG

Mit der Verabschiedung des BilReG im Jahre 2004 sind die handelsrechtlichen Vorschriften zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers grundlegend neu gefasst worden. Das BilReG diente der Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und zugleich der Fortentwicklung und Internationalisierung des deutschen Bilanzrechts.⁸⁶ Ein wesentliches Ziel des BilReG war der

⁸⁰ BT-Drucks. 15/3419, S. 42, 43

⁸¹ BGBl. Teil I, 2004, S. 3166-3182

⁸² BGBl. Teil I, 2000, S. 154-156

⁸³ BGBl. Teil I, 2000, S. 1769-1781

⁸⁴ BGBl. Teil I, 2001, S. 3414-3421

⁸⁵ BGBl. Teil I, 2002, S. 2010-2072

⁸⁶ BT-Drucks. 15/3419, S. 1, 22, 25 (RegE BilReG)

Ausschluss von Wirtschaftsprüfern, wenn die Besorgnis der Befangenheit vorliegt vor dem Hintergrund des Gedankens, dass ein unabhängiger Abschlussprüfer nicht zugleich Interessenvertreter des zu prüfenden Unternehmens sein soll und auch das Produkt seiner vorangegangenen Dienstleistungen nicht selbst bewerten soll (Selbstprüfungsverbot). Im Einzelnen wurden durch das BilReG im HGB folgende wesentliche Änderungen vorgenommen:

aa) Neufassung von § 319 HGB

Nach der überarbeiteten Regelung des § 319 HGB wurden in Abs. 1 wie bisher die allgemeinen Voraussetzungen für die Auswahl des Abschlussprüfers festgelegt. Mit Abs. 2 hingegen wurden die zentralen Grundsätze zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers erstmalig gesetzlich festgeschrieben. Abschlussprüfer waren hiernach insbesondere ausgeschlossen, wenn sie

- aufgrund geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Beziehungen die Besorgnis der Befangenheit begründen
- gesetzliche Vertreter, Aufsichtsratsmitglieder oder Arbeitnehmer des zu prüfenden oder damit verbundenen Unternehmens sind,
- bei der Buchführung, Aufstellung des Jahresabschlusses oder internen Revision des zu prüfenden Unternehmens mitgewirkt haben, oder
- Finanzdienstleistungen oder Bewertungsleistungen für das zu prüfende Unternehmen erbracht haben.

Zudem wurden die Regelungen des § 319 Abs. 3 HGB erstmals nach § 319 Abs. 3 Satz 2 HGB auf Ehegatten und Lebensgefährten des Abschlussprüfers ausgeweitet.

bb) Einführung von § 319a HGB

Mit § 319a HGB wurden Ausschlussgründe für den besonderen Fall festgelegt, dass das zu prüfende Unternehmen einen organisierten Markt in Anspruch nimmt (sogenannte kapitalmarktorientierte Unternehmen). In diesem Fall waren Abschlussprüfer ausgeschlossen, wenn sie

- in den letzten 5 Jahren jeweils mehr als 15 % der Gesamteinnahmen der beruflichen Tätigkeit von dem zu prüfenden oder damit verbundenen Unternehmen beziehen,

- gestaltende Rechts- oder Steuerberatungsleistungen für das zu prüfende Unternehmen erbracht haben, die sich unmittelbar auf den Jahresabschluss auswirken, oder
- den Bestätigungsvermerk für ein Unternehmen 7 Jahre hintereinander gezeichnet haben (interne Rotation).

Weitere wesentliche Neuerungen durch das Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAG)⁸⁷ waren die Einführung der APAK und die Weiterentwicklung der Regelungen in der WPO zur Qualitätskontrolle (§§ 57a ff. WPO).

c) Änderungen durch das BilMoG

Weitere wesentliche Änderungen der gesetzlichen Vorschriften zu Ausschluss und Unabhängigkeit von Abschlussprüfern erfolgten 2009 durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG).⁸⁸ Mit dem BilMoG hatte der deutsche Gesetzgeber die im Jahr 1998 begonnene Anpassung des deutschen Handelsgesetzbuches an internationale Rechnungslegungs- und Prüfungsnormen nach eigenen Angaben vorerst abgeschlossen und durch die *„größte Reform des Bilanzrechts seit mehr als 20 Jahren“* eine *„moderne Bilanzierungsgrundlage“* geschaffen, mit der sich die deutsche Bilanzierungs- und Prüfungspraxis den internationalen Herausforderungen kosteneffizient stellen sollte.⁸⁹ Im Hinblick auf die gesetzliche Abschlussprüfung hat der deutsche Gesetzgeber die Transformation der sogenannten Abschlussprüferrichtlinie (Richtlinie 2006/43/EG) in nationales Recht beendet und Modifizierungen aufgrund der Finanzkrise vorgenommen. Wesentliche Anforderungen der Abschlussprüferrichtlinie hinsichtlich der Anforderungen an die Vorschriften zur Unabhängigkeit hatte der deutsche Gesetzgeber bereits mit dem APAG und dem BilReG antizipiert.⁹⁰

d) Änderungen durch das AReG und das APAREG

Die Vorgaben der Europäischen Union aus der EU-Abschlussprüfer-RL und der EU-Abschlussprüfer-VO führten erneut zu erheblichem Anpassungsbedarf im deutschen Recht.

⁸⁷ BGBl. Teil I, 2004, S. 3846

⁸⁸ BGBl. Teil I, 2009, S. 1102

⁸⁹ BR-Drucks. 344/08, A. Problem und Ziel

⁹⁰ Kessler/Leinen/Strickmann-Handbuch BilMoG/*Veldkamp*, S. 778

Dennoch begrüßte der Deutsche Bundestag am 02.03.2012 in seiner Stellungnahme⁹¹ gemäß §§ 3 und 5 EUZBLG die von der EU-Kommission vorgeschlagene Verordnung „*als einen wesentlichen Beitrag zur Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfungen und Wiederherstellung des Vertrauens des Marktes in die geprüften Abschlüsse*“. Der Gesetzgeber setzte die europäischen Vorgaben in zwei getrennten Gesetzgebungsverfahren des Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) und des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie (BMWi) um. Die berufs- und aufsichtsrechtlichen Teile der im Jahr 2014 beschlossenen EU-Abschlussprüferreform wurden durch das Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAREG) umgesetzt werden. Die Umsetzung der prüfungsbezogenen Vorgaben erfolgt durch das Abschlussprüfungsreformgesetz (AREG). Am 17. März 2016 hat der Bundestag das AREG in zweiter und dritter Lesung verabschiedet.⁹² Das Gesetz wurde am 17.05.2016 im Bundesgesetzblatt verkündet⁹³ und dient der Umsetzung der prüfungsbezogenen Regelungen der am 16.4.2014 verkündeten EU-Richtlinie 2014/56/EU (EU-Abschlussprüfer-RL) in nationales Recht sowie zur Ausführung der zeitgleich verkündeten und unmittelbar anwendbaren EU-Verordnung Nr. 537/2014 (EU-Abschlussprüfer-VO). Das AREG ist am 17.06.2016 in Kraft getreten, wobei die neuen Regelungen dann - abgesehen von einigen Übergangsvorschriften und Ausnahmenregelungen - für Geschäftsjahre anzuwenden sein werden, die nach dem 17.06.2016 beginnen. Bei kalendergleichen Geschäftsjahren gelten die neuen Vorschriften somit ab dem Geschäftsjahr 2017.

Das AREG hatte Änderungen in verschiedenen Gesetzen zur Folge, u.a. in HGB, AktG, GmbHG, GenG und PubLG. Im Hinblick auf die Abschlussprüfung sind insbesondere die Anpassungen im HGB von Bedeutung, wobei zwischen Unternehmen von öffentlichem Interesse (PIE) und Non-PIE differenziert wurde. Das AREG wirkt sich sowohl auf PIE als auch auf Non-PIE aus, wobei der tatsächliche Anpassungsbedarf bei den sogenannten PIE erheblich größer ist, da für diese auch die Vorgaben der EU-Abschlussprüfer-VO gelten. Die gesetzlichen Neuerungen betreffen insbesondere folgende für die Abschlussprüfung relevante Themenkomplexe:

⁹¹ BR-Drucks. 800/11 (Beschluss) (2) Grunddrucks. 800/11 und 801/11

⁹² BT-Drucks. 18/7454

⁹³ BGBl. Teil I, S. 1142 ff.

- Einführung der externen Pflichtrotation und Änderungen der Regelungen zur internen Rotation
- Vorbereitung auf die Abschlussprüfung und Beurteilung der Gefährdung für die Unabhängigkeit
- Bestellung des Abschlussprüfers
- Erbringung von Nichtprüfungsleistungen
- Weitere Anforderungen an die Berichterstattung des Prüfungsausschusses
- Neue Vorgaben zu Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk.

Die Einzelheiten und Auswirkungen der gesetzlichen Neuerungen werden nachfolgend im Zusammenhang mit der Untersuchung der gesetzlichen Ausschlussgründe dargestellt und untersucht.

e) Änderungen durch BilMoG und AReG im Überblick

Vorschrift	HGB a.F.	HGB nach BilMoG	HGB nach AReG
§ 317 Abs. 3 Satz 2	sog. „Übernahme“ des Urteils eines anderen Abschlussprüfers eines in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmens durch den Konzernabschlussprüfer	Pflicht des Konzernabschlussprüfers zur Überprüfung des von einem anderen Abschlussprüfer erstellten Jahresabschlusses eines in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmens (sog. „Verwertung“) und zur Dokumentation der Prüfung	keine Änderung
§ 317 Abs. 3a	keine Regelung	keine Regelung	Klarstellung, dass für kapitalmarktorientierte Unternehmen die Vorschriften des HGB nur insoweit gelten, als nicht die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 gilt
§ 317 Abs. 4a	keine Regelung	keine Regelung	Die Prüfung hat sich, soweit nichts anderes bestimmt ist, darauf zu erstrecken, ob der Fortbestand des geprüften Unternehmens oder die Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung zugesichert werden kann.
§ 317 Abs. 5	keine Regelung	Pflicht zur Anwendung der internationalen Prüfungsstandards (ISA), die von der EU Kommission im sog. Komitologieverfahren adaptiert worden sind	Anpassung der Verweisungen, sonst keine Änderungen

Vorschrift	HGB a.F.	HGB nach BilMoG	HGB nach AReG
§ 317 Abs. 6	keine Regelung	Ermächtigung des BMJ, durch Rechtsverordnung weitere Abschlussprüfungsanforderungen vorzuschreiben oder die Nichtanwendung von internationalen Prüfungsstandards anzuordnen	Streichung des Teiles „oder die Nichtanwendung von Teilen der internationalen Prüfungsstandards“ bezüglich der Ermächtigung des BMJ
§ 318 Abs. 1a	keine Regelung	keine Regelung	Einführung der externen Rotation durch Verweisung auf Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und Ausübung der Mitgliedstaatenwahlrechte bzgl. Verlängerungsmöglichkeit der Höchstlaufzeit auf 20 Jahre durch Ausschreibungsverfahren bzw. auf 24 Jahre durch Joint Audits
§ 318 Abs. 1b	keine Regelung	keine Regelung	Verbot von sog. "Big Four only-Klauseln"
§ 318 Abs. 3	keine relevante Änderung	keine relevante Änderung	Ausweitung der Gründe für einen gerichtlichen Ersetzungsantrag auf Verstöße gegen Art.5 Abs.4 UnterAbs.1 oder 5 Unterabs.2 Satz 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 oder Art.16 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 oder Art.17 der Verordnung (EU) Nr. 527/2014
§ 318 Abs. 8	keine Regelung	Pflicht zur schriftlichen Unterrichtung und Begründung gegenüber der WPK bei Kündigung oder Widerruf des Prüfungsauftrags	keine Änderung
§ 319 Abs. 2	keine relevante Änderung	keine relevante Änderung	In die Generalklausel wird bezüglich des Zeitpunktes des Vorliegens der Befangenheit die Formulierung <i>"während des Geschäftsjahres, für dessen Schluss der zu prüfende Jahresabschluss aufgestellt wird oder während der Abschlussprüfung"</i> eingefügt.
§ 319a Abs. 1	Konkretisierung des Anwendungsbereiches auf die Inanspruchnahme eines „organisierten Marktes“ i.S.d. WpHG	Anstelle des bisherigen Verweises tritt die handelsrechtliche Legaldefinition kapitalmarktorientierter Unternehmen (§ 264 HGB n.F.); damit Ausdehnung des Anwendungsbereiches auf	Einbeziehung von CRR-Kreditinstituten mit Ausnahmen oder Versicherungsunternehmen in den Anwendungsbereich.

Vorschrift	HGB a.F.	HGB nach BilMoG	HGB nach AReG
		Kapitalgesellschaften, die die Zulassung zu einem organisierten Markt beantragt haben.	
§ 319a Abs. 1	Interne Rotation des den Bestätigungsvermerk unterzeichnenden Wirtschaftsprüfers nach Unterzeichnung in mehr als 7 Fällen; Ausschlussgrund entfiel, wenn seit letzter Prüfungsbeteiligung mindestens drei Jahre vergangen waren	Anstelle der Unterzeichnung des Bestätigungsvermerkes tritt die Verantwortlichkeit für die Prüfung des Jahresabschlusses; Definition des sog „verantwortlicher Prüfungspartners“ auch auf Konzernebene und Erweiterung des Anwendungsbereiches auch auf Prüfer wesentlicher Tochterunternehmen; Entfallen des Ausschlussgrundes nach einer „Cooling off-Periode“ von zwei Jahren	Regelung zur internen Rotation folgt nun unmittelbar aus Art.17 Abs.7 Unterabsatz 1 EU-Abschlussprüfer-VO; Verlängerung der "Cooling off-Periode" auf drei Jahre
§ 319a Abs. 1a	keine Regelung	keine Regelung	Befreiungsmöglichkeit durch die Abschlussprüferaufsichtsstelle beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle für ein Geschäftsjahr.
§ 319a Abs. 3	keine Regelung	keine Regelung	Prüfungsausschuss muss die Erbringung von Steuerberatungsleistungen im Sinne der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 vorher genehmigen. Ist kein Prüfungsausschuss vorhanden, muss Aufsichts- oder Verwaltungsrat genehmigen.
§ 319b	keine Regelung	Erweiterung der Ausschlussgründe als gesetzlicher (Konzern-) Abschlussprüfer im Falle der Mitgliedschaft des (Konzern-) Abschlussprüfers in einem sog. "Netzwerk" und Definition des "Netzwerkbegriffes"	keine Änderung
§ 320 Abs. 4	keine Regelung	Auskunftspflicht (schriftlich) des bisherigen Abschlussprüfers über das Ergebnis der seiner Prüfung bei Anfrage durch den Folgeprüfer	keine Änderung
§ 320 Abs. 5	keine Regelung	keine Regelung	Ist das zu prüfende Unternehmen in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens mit Sitz außerhalb EU/EWR, kann Prüfer Unterlagen an den

Vorschrift	HGB a.F.	HGB nach BilMoG	HGB nach AReG
			Abschlussprüfer des Konzernabschlusses weitergeben, sofern diese erforderlich sind.
§ 321 Abs. 4a	keine Regelung	Pflicht zur Bestätigung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im Rahmen des Prüfungsberichtes	keine Änderung
§ 324	keine Regelung	Verpflichtung bestimmter kapitalmarktorientierter Unternehmen i.S.d. § 264d HGB zur Errichtung eines Prüfungsausschusses, sofern kein Aufsichts- oder Verwaltungsrat i.S.d. § 100 Abs. 5 AktG n.F. besteht; Bestimmungen über Wahl und Zusammensetzung des Prüfungsausschusses	Einfügung in Abs. 2 Satz 1: Die Mehrheit der Mitglieder, darunter der Vorsitzende, muss unabhängig sein.

Tabelle 1: Überblick: Wesentliche Änderungen BilMoG⁹⁴ und AReG

f) Geltungsbereich der §§ 319 ff. HGB über die Abschlussprüfung hinaus

Die Regelungen zur Unabhängigkeit der §§ 319, 319a und 319b HGB sind bei allen gesetzlichen und freiwilligen Abschlussprüfungen zu beachten, bei denen ein Abschlussvermerk gemäß § 322 HGB erteilt wird. Ferner wird auch in zahlreichen anderen Vorschriften auf die §§ 319, 319a und 319b HGB verwiesen. In den folgenden Fällen sind die Regelungen des HGB bei der Auswahl des Prüfers relevant:

- Gründungsprüfung (§ 33 Abs. 5 Satz 1 AktG)
- Kapitalerhöhungsprüfung (§ 209 Abs. 4 Satz 2 AktG und § 57f Abs. 3 Satz 2 GmbHG)
- Verschmelzungsprüfung (§ 11 Abs. 1 Satz 1 UmwG)
- Spaltungsprüfung (§ 125 UmwG)
- Squeeze-out-Prüfung (§ 327c Abs. 2 AktG)
- Vertragsprüfung (§ 293d AktG)
- Prüfung wegen Verdachts auf Unterbewertung (§ 258 Abs. 4 AktG)
- Sonderprüfung (§ 143 Abs. 2 AktG)

⁹⁴ Siehe hierzu Küting/Pfützner/Weber-Neues BilR/Orth/Müller, S. 628 ff.; Kessler/Leinen/Strickmann-Handbuch BilMoG/Veldkamp, S. 782 f.

- Sonderprüfung des Abhängigkeitsberichts (§ 315 AktG).

Ein Wirtschaftsprüfer ist mithin nicht nur in seiner Funktion als Abschlussprüfer, sondern auch bei der Durchführung zahlreicher anderer Tätigkeiten an die Vorschriften zur Unabhängigkeit gebunden.

2. Berufsrechtliche Grundlagen

a) Regelungen in der WPO

Zunächst sind in § 57 Abs. 4 WPO wesentliche Berufspflichten näher geregelt und beschrieben. Dazu gehören insbesondere die Unabhängigkeit als allgemeine Berufspflicht gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 1a WPO sowie die Unbefangenheit und die Unparteilichkeit als besondere Berufspflichten bei der Durchführung von Prüfungen und der Erstellung von Gutachten gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 2a WPO. Auch wird die Bedeutung von Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Unbefangenheit des Abschlussprüfers durch die §§ 43 und 49 WPO hervorgehoben. So hat der Abschlussprüfer seinen Beruf nach § 43 WPO unabhängig auszuüben und sich bei der Erstattung von Prüfungsberichten und Gutachten unparteiisch zu verhalten. Ferner ist der Abschlussprüfer nach § 49 WPO verpflichtet, seine Tätigkeit zu versagen, wenn eine Besorgnis der Befangenheit besteht. Da die Regelungen der WPO normativen Charakter haben, hat der Abschlussprüfer diese zwingend einzuhalten, da diese neben die handelsrechtlichen Vorschriften treten und HGB und WPO als Bundesgesetze gleichrangig sind.⁹⁵

b) Regelungen der Berufssatzung WP/vBP

Der Grundsatz der Unabhängigkeit wird in § 2 Abs. 1 der Berufssatzung Wirtschaftsprüfer / vereidigte Buchprüfer (BS WP/vBP) wie folgt konkretisiert: *„WP/vBP dürfen keine Bindungen eingehen, die ihre berufliche Entscheidungsfreiheit beeinträchtigen oder beeinträchtigen können. Sie haben ihre persönliche und wirtschaftliche Unabhängigkeit gegenüber jedermann zu bewahren“*. Zu den Grundsätzen der Unbefangenheit und der Unparteilichkeit führt die Berufssatzung in § 20 BS WP/vBP Folgendes aus: *„WP/vBP haben sich insbesondere bei der Erstattung von Prüfungsberichten und Gutachten unparteiisch zu verhalten (§ 43 Abs. 1 Satz 2 WPO). Sie haben ihre Tätigkeit zu versagen, wenn die Besorgnis der Befangenheit bei der Durchführung eines Auftrages besteht (§ 49 2. Halbsatz WPO).“* Diese Grundsätze werden in

⁹⁵ Hense/Ulrich-WPO/Hense, Einl. Rn.33, 35; Hense/Ulrich-WPO/Schnepel, Vor. § 43, Rn. 1

§ 2 Abs. 2 sowie den §§ 21, 22 und 23 BS WPK/vBP näher erläutert und mit Beispielen unterlegt.

3. Corporate Governance

a) Der Deutsche Corporate Governance Kodex

Die Bundesregierung hat als Reaktion auf die Philipp Holzmann-Pleite im Mai 2000 eine Regierungskommission "Corporate Governance - Unternehmensführung - Unternehmenskontrolle - Modernisierung des Aktienrechts" eingesetzt, die zunächst empfohlen hat, einen "Code of Best Practice" für deutsche Unternehmen zu entwickeln. Hierfür wurde vom Bundesministerium der Justiz im September 2001 die "Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex" gebildet, die der Bundesregierung am 26.02.2002 den von ihr erarbeiteten "Deutschen Corporate Governance Kodex" (DCGK) überreichte. Der DCGK und seine späteren Änderungen werden im elektronischen Bundesanzeiger durch das Bundesministerium der Justiz veröffentlicht. Erst mit und aufgrund dieser Veröffentlichung gilt die Erklärungspflicht nach § 161 AktG. Die erstmalige Veröffentlichung des DCGK im elektronischen Bundesanzeiger erfolgte am 20.08.2002. Der DCGK wurde durch die Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex mehrfach als Reaktion auf aktuelle Entwicklungen in der Corporate-Governance-Diskussion weltweit und in der Gesetzgebung angepasst.⁹⁶

Ziel des DCGK ist es, die in Deutschland geltenden Regeln für Unternehmensleitung und -überwachung für nationale wie internationale Investoren transparent zu machen und so das Vertrauen in die Unternehmensführung deutscher Gesellschaften zu stärken.⁹⁷ Der DCGK befasst sich mit allen wesentlichen - vor allem internationalen - Kritikpunkten an der deutschen Unternehmensverfassung, wobei auf alle dieser Kritikpunkte unter Berücksichtigung der gesetzlichen Rahmenbedingungen eingegangen wird. Im Einzelnen sind dies die:

„mangelhafte Ausrichtung auf Aktionärsinteressen; die duale Unternehmensverfassung mit Vorstand und Aufsichtsrat; mangelnde Transparenz deutscher Unternehmensführung;

⁹⁶ Wilsing-DCGK/von der Linden, Präambel DCGK, Rn. 5-7

⁹⁷ Wilsing-DCGK/von der Linden, Präambel DCGK, Rn. 5

*mangelnde Unabhängigkeit deutscher Aufsichtsräte; eingeschränkte Unabhängigkeit der Abschlussprüfer.*⁹⁸

Der 7. Abschnitt des DCGK enthält Empfehlungen zu den Bereichen Abschlussprüfung und Rechnungslegung. Durch das TransPuG wurden in das AktG und das HGB die Paragraphen eingeführt, welche die Beachtung des DCGK regeln. Im Aktienrecht haben Vorstand und Aufsichtsrat gemäß § 161 AktG jährlich zu erklären, ob sie den Empfehlungen des DCGK Folge leisten. Ist dies nicht der Fall, müssen Abweichungen im Rahmen einer sogenannten Entsprechenserklärung ("comply or explain") offengelegt werden. Diese Entsprechenserklärung ist den Aktionären dauerhaft zugänglich zu machen.⁹⁹ Über die §§ 285 Nr. 16 und 314 Abs. 1 Nr. 8 HGB wird sichergestellt, dass die Regelung des § 161 AktG eingehalten wird, da im Anhang zum Jahres- bzw. Konzernabschluss anzugeben ist, „*dass die nach § 161 des Aktiengesetzes vorgeschriebene Erklärung abgegeben und den Aktionären zugänglich gemacht worden ist*“.¹⁰⁰ Die Tätigkeit des Abschlussprüfers in diesem Zusammenhang besteht lediglich in der formalen Prüfung, ob die Anhangangabe zutreffend – d.h. ob die nach § 161 AktG vorgeschriebene Erklärung abgegeben – ist. Eine inhaltliche Prüfung der Erklärung durch den Abschlussprüfer ist hingegen nicht vorgesehen.¹⁰¹ Eine nicht abgegebene oder nicht zugänglich gemachte Erklärung führt zur Einschränkung des Bestätigungsvermerkes. Zudem muss der Abschlussprüfer entsprechend der Redepflicht des § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB im Prüfungsbericht darauf hinweisen, wenn er bei der Prüfung Tatsachen bemerkt, die die Angaben in der Entsprechenserklärung unrichtig erscheinen lassen. Da die Entsprechenserklärung von Vorstand und Aufsichtsrat gemeinsam abgegeben wird, kann der Aufsichtsrat nicht als Kontrollinstanz fungieren.¹⁰² Auch der Abschlussprüfer kann auf etwaige Unstimmigkeiten nur im Prüfungsbericht hinweisen.

Im Hinblick auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sieht Abschn. 7.2.1 des DCGK vor, dass der Aufsichtsrat, bevor er der Hauptversammlung einen Vorschlag für einen Abschlussprüfer unterbreitet, von diesem eine sogenannte Unabhängigkeitserklärung einholen

⁹⁸ Wilsing-DCGK/von der Linden, Präambel DCGK, Rn. 6; BT-Drucks. 15/3419, S. 25

⁹⁹ Wilsing-DCGK/von der Linden, § 161 AktG, Rn. 16-20, 48

¹⁰⁰ Küting/Pfützner/Weber-Neues BilR/Füser/Wader/Fischer, S. 610, 611

¹⁰¹ Baumbach/Hopt-HGB/Merkt, § 285, Rn. 17

¹⁰² BT-Drucks. 14/876, S. 25

muss. Zudem ist der Abschlussprüfer verpflichtet, den Aufsichtsrat über potenzielle Ausschluss- und Befangenheitsgründe, die während der Prüfung auftreten, unverzüglich zu unterrichten, sofern diese nicht unverzüglich beseitigt werden. Ferner empfiehlt der DCGK in Abschn. 5.3.2. die Einrichtung eines Prüfungsausschusses, der sich insbesondere auch mit der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers beschäftigen soll.

b) Rechtsnatur der Empfehlungen des DCGK

Der aus Empfehlungen, Anregungen und gesetzesbeschreibenden Passagen bestehende DCGK wurde bei Inkrafttreten im deutschen Recht als Novum zu bezeichnen.¹⁰³ Die Empfehlungen und Anregungen weisen zwar Normcharakter auf, da sie Tatbestände und Rechtsfolgen enthalten sowie einen erkennbaren Geltungswillen entfalten. Sie sind jedoch keine Rechtsnormen i.S.d. Art. 2 EGBGB. Hierfür fehlt es am staatlich legitimierten Geltungsanspruch.¹⁰⁴

Auch in das übliche Rechtsquellensystem, bestehend aus Verfassungsrecht, formelles Gesetz, RVO, Satzung, Verwaltungsvorschrift, lassen sich die Vorschriften des DCGK nicht einordnen und können auch nicht als Gewohnheitsrecht qualifiziert werden.¹⁰⁵ In der Literatur werden die Vorschriften des DCGK häufig als "Soft Law" beschrieben.¹⁰⁶ Diese Bezeichnung wird von anderen Meinungen in der Literatur als irreführend abgelehnt.¹⁰⁷ Unstreitig entsteht durch die Empfehlungen des DCGK in Verbindung mit der Erklärungspflicht ein faktischer Befolgungsdruck, der in der Literatur zum Teil als "Gesetz durch die Hintertür" oder "kooperative Rechtssetzung" aufgrund der fehlenden demokratischen Legitimation kritisiert wird.¹⁰⁸ Die rechtliche Einordnung des DCGK soll an dieser Stelle jedoch nicht weiter vertieft

¹⁰³ Wilsing-DCGK/*von der Linden*, Präambel, Rn. 8; MüKo-AktG/*Semler*, § 161, Rn. 28

¹⁰⁴ Wilsing-DCGK/*von der Linden*, Präambel, Rn. 8

¹⁰⁵ Wilsing-DCGK/*von der Linden*, Präambel, Rn. 8; Heintzen, ZIP 2004, S. 1933 f.; Wernsmann/Gatzka, NZG 2011, S. 1001, 1004

¹⁰⁶ Schmidt/Lutter-AktG/*Spindler*, § 161, Rn. 8

¹⁰⁷ Wilsing-DCGK/*von der Linden*, Präambel, Rn. 8

¹⁰⁸ Wilsing-DCGK/*von der Linden*, Präambel, Rn. 12; Wernsmann/Gatzka, NZG 2011, S. 1001, 1007; Hüffer-AktG, § 161, Rn. 4

werden. Im Rahmen dieser Arbeit wird aufgrund der unstreitigen faktischen Wirkung der Vorschriften des DCGK auf diese - sofern erforderlich - eingegangen.

c) Empfehlungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers

Der DCGK enthält in Ziff. 7.2.1 drei Empfehlungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Die Empfehlungen des Absatz 1 sollen die gesetzlichen und berufsrechtlichen Regelungen in §§ 319, 319a HGB sowie §§ 43, 49 WPO und §§ 20 ff. BS WP/vBP ergänzen und die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sicherstellen. Zu diesem Zweck empfiehlt der DCGK dem Aufsichtsrat die Einholung einer sogenannten Unabhängigkeitserklärung, in der vorgesehene Abschlussprüfer zu bestimmten in Ziff. 7.2.1 Abs.1 Satz 1 DCGK beschriebenen Umständen Stellung nimmt. Zudem soll die Unabhängigkeitserklärung gemäß Ziff. 7.2.1 Abs. 1 Satz 2 DCGK Angaben des Abschlussprüfers zu erbrachten oder vereinbarten Leistungen außerhalb der Prüfungstätigkeit enthalten. Ferner empfiehlt der DCGK in Abs. 2 dem Aufsichtsrat, mit dem Abschlussprüfer eine sogenannte Informationsvereinbarung abzuschließen, mit dem Inhalt, dass der Abschlussprüfer den Vorsitzenden des Aufsichtsrats oder des Prüfungsausschusses unverzüglich über während der Prüfung auftretende Ausschluss- oder Befangenheitsgründe unterrichtet.

4. Verhältnis zwischen gesetzlichen und berufsrechtlichen Regelungen

Die berufsrechtlichen Regelungen der WPO und der BS WP/vBP gelten für die gesamte Berufsausübung eines Wirtschaftsprüfers und treten bei der Abschlussprüfung neben die gesetzlichen Regelungen des HGB. WPO und HGB sind als Bundesgesetze gleichrangig.¹⁰⁹ Für Unternehmen von öffentlichem Interesse gelten für die Abschlussprüfung neben den gesetzlichen Regelungen in HGB, WPO und BS WP/vBP zudem die Empfehlungen des DCGK.¹¹⁰ Da einige über die bisherigen Anforderungen der gesetzlichen und standesrechtlichen Regelungen hinausgehende Anforderungen inzwischen in der EU-Abschlussprüfer-VO gesetzlich geregelt sind, ist davon auszugehen, dass die Bedeutung der Vorgaben aus dem DCGK für die Abschlussprüfung zurückgeht. Dies betrifft insbesondere die neuen Vorgaben der EU-Abschlussprüfer-VO zu den Berichts- und Kommunikationspflichten

¹⁰⁹ Hense/Ulrich-WPO/Hense, Einl., Rn. 33, 35; Michel, Der Abschlussprüfer, S. 442

¹¹⁰ Wilsing-DCGK/von der Linden, Präambel, Rn. 8; Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, Überbl. vor § 316, Rn.6

des Abschlussprüfers gegenüber dem Prüfungsausschuss und die neuen Vorgaben zur laufenden Zusammenarbeit zwischen Abschlussprüfer und Prüfungsausschuss.

II. Die Europäische Union

1. Aufbau und Normsetzungsbefugnis

Eines der wesentlichen Ziele der Europäischen Union besteht gemäß Art. 26 AEUV (zuvor Art. 14 EGV) darin, einen Binnenmarkt zu errichten, welcher einen Raum ohne Binnengrenzen umfassen soll, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen der Verträge gewährleistet ist. Insbesondere die Grundsätze der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 ff. AEUV) und der Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) verbieten Beschränkungen der freien Niederlassung und des freien Dienstleistungsverkehrs von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats. Die angestrebte Harmonisierung der zugrunde liegenden rechtlichen Rahmenbedingungen innerhalb der Mitgliedstaaten soll nach Art. 114 AEUV durch eine gleichwertige Gestaltung der rechtlichen Rahmenbedingungen der Mitgliedstaaten erreicht werden.¹¹¹ Zur Umsetzung Ihrer Zielsetzungen stehen der Europäischen Union gemäß Art. 288 AEUV neben den Beschlüssen, Stellungnahmen oder Empfehlungen insbesondere die Handlungsformen der Verordnung und der Richtlinie zur Verfügung. Verordnungen i.S.d. Art. 288 Abs. 2 AEUV sind dadurch gekennzeichnet, dass diese für alle Mitgliedstaaten verbindlich gelten und unmittelbar anzuwenden sind ohne in nationales Recht umgesetzt werden zu müssen. Richtlinien gemäß Art. 288 Abs. 3 Satz 1 AEUV hingegen sind hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich, die Wahl des Mittels bleibt jedoch den Mitgliedstaaten durch die Umsetzung in nationales Recht vorbehalten.¹¹²

2. Historische Entwicklung der Europäischen Vorgaben zur Abschlussprüfung

Die wesentlichen Vorgaben für die Regelungen zur Abschlussprüfung im deutschen Recht haben ihren Ursprung im europäischen Recht. Ein erster Schritt in Bezug auf die Harmonisierung der Abschlussprüfung in Europa war die 8. Gesellschaftsrechtliche EG-

¹¹¹ Lorenzmeier, Europarecht, S. 87, 159 ff., 182 ff.

¹¹² Lorenzmeier, Europarecht, S. 159 ff.

Richtlinie vom 10.04.1984 (sogenannte Abschlussprüferrichtlinie)¹¹³. Nach ihrem "Grünbuch über Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers in der EU"¹¹⁴ veröffentlichte die EU-Kommission im Jahre 1998 eine Mitteilung mit dem Titel "Die Abschlussprüfung in der EU - künftiges Vorgehen"¹¹⁵. Es folgten die Empfehlung der EU-Kommission zu Mindestanforderungen an Qualitätssicherungssysteme für die Abschlussprüfung¹¹⁶ und die Empfehlung der Kommission zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU - Grundprinzipien¹¹⁷. Des Weiteren wurden am 21.05.2003 der Aktionsplan der EU-Kommission über die Modernisierung des Gesellschaftsrechts und Verbesserung der Corporate Governance¹¹⁸ sowie die Mitteilung der EU-Kommission zur Stärkung der Abschlussprüfung in der EU¹¹⁹ verabschiedet.

Mit der Richtlinie über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates vom 17.05.2006 (sogenannte Abschlussprüferrichtlinie 2006)¹²⁰ wurde die 8. EG-Richtlinie aufgehoben und die Abschlussprüfung umfassend geregelt. Die Abschlussprüferrichtlinie 2006 enthielt umfangreiche Regelungen zu Fragen der Zulassung, der Fortbildung und gegenseitigen Anerkennung (Kap. II), zur Registrierung (Kap. III), zu Berufsgrundsätzen, Unabhängigkeit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit und Berufsgeheimnis (Kap. IV). Ferner wurden Themen wie Prüfungsstandards und Bestätigungsvermerk (Kap. V), Qualitätssicherung (Kap. VI), Untersuchungen und Sanktionen (Kap. VII), Öffentliche Aufsicht und gegenseitige Anerkennung der Mitgliedstaatlichen Regelungen (Kap. VIII) sowie Fragestellungen der Bestellung und Abberufung geregelt (Kap. IX). Überdies sah die Abschlussprüferrichtlinie 2006 besondere Bestimmungen für die Abschlussprüfung für Unternehmen von öffentlichem

¹¹³ ABIEG 126/20 v. 12.05.1984, S. 20-26

¹¹⁴ ABI C 321/1 v. 28.10.1996

¹¹⁵ ABIEG C 143/12 v. 08.05.1998

¹¹⁶ ABIEG L 91/91 v. 31.03.2001

¹¹⁷ ABIEG L 191/22 v. 19.07.2002

¹¹⁸ ABIEU C 263/2

¹¹⁹ Kommissionsmitteilung vom 21.05.2003, IP/03/715

¹²⁰ ABIEU L 157/87

Interesse vor (Kap. X), wie die interne Rotation des Prüfers nach höchsten sieben Jahren, eine Abkühlungsphase ("Cooling off-Periode") von zwei Jahren sowie nach Art. 41 einen obligatorischen Prüfungsausschuss bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und Regelungen für internationale Aspekte (Kap. XI) vor. Die Umsetzung der Abschlussprüferrichtlinie 2006 erfolgte in Deutschland durch das BilMoG¹²¹ und die 7. WPO-Novelle¹²².

Vor dem Hintergrund der internationalen Finanzmarktkrise des Jahres 2007¹²³ warf die EU-Kommission in ihrem Grünbuch "Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise"¹²⁴ vom 13.10.2010 verschiedene Fragen im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung erneut auf und stellte zahlreiche Aspekte der Mitgliedstaatlichen Regelungen zu Abschlussprüfung und Abschlussprüfer auf den Prüfstand. Im Mittelpunkt der Überlegungen des Grünbuchs standen Rolle, Stellung und Vergütung des Abschlussprüfers, seine Unabhängigkeit sowie die Struktur des Marktes für Abschlussprüfungsleistungen.¹²⁵

Aufgrund der durch das Grünbuch erfolgten Stellungnahmen und der daraus folgenden Diskussion hatte die EU-Kommission am 30.11.2011 einen Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen (Abschlussprüfer-Richtlinie 2006)¹²⁶ sowie einen Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse¹²⁷ vorgelegt. Nach intensiver Diskussion der Vorschläge einigten sich die Mitgliedstaaten der Europäischen Union und das Europäische Parlament am 17.12.2013 auf den Text der geänderten Richtlinie und der neuen Verordnung über Abschlussprüfungen. Zudem billigte der Ausschuss der Ständigen Vertreter (AstV) am 18.12.2014 sodann die

¹²¹ Hierzu im Einzelnen siehe Kapitel 3, A.I.1.b.

¹²² Berufsaufsichtsreformgesetz (BAREfG), BGBl. Teil I Nr. 45 vom 05.09.2007

¹²³ MüKo-HGB/*Busse von Colbe*, Vor § 316, Rn 2; Ebke/Seagon/Blatz, Internationale Finanzmarktkrise, S. 56 ff.

¹²⁴ KOM (2010) 561 (Grünbuch)

¹²⁵ MüKo-HGB/*Busse von Colbe*, Vor § 316, Rn. 2

¹²⁶ KOM (2011) 778 final

¹²⁷ KOM (2011) 779 final; Ratsdok. 16972/11

Kompromissfassungen und Mitgesetzgeber stimmen in den nächsten Monaten förmlich zu. Das Europäische Parlament billigte die Vorschläge in der Plenarsitzung 03.04.2014 und am 27.05.2014 wurden die EU-Abschlussprüfer-RL und die EU-Abschlussprüfer-VO im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht.¹²⁸

Zweck der EU-Abschlussprüfer-RL und die EU-Abschlussprüfer-VO war es, die Qualität der gesetzlichen Abschlussprüfung innerhalb der Europäischen Union zu verbessern und sicherzustellen, dass Abschlussprüfer wesentliche Beitragende zur wirtschaftlichen und finanziellen Stabilität sind. Die wesentlichen Maßnahmen der EU-Abschlussprüferreform 2014 sehen eine Klarstellung der gesellschaftlichen Rolle gesetzlicher Abschlussprüfungen durch eine erhöhte Prüfungsqualität, gesteigerte Transparenzanforderungen und eine verbesserte Rechenschaftspflicht des Abschlussprüfers vor ebenso wie eine Stärkung des Regelwerkes zur Unabhängigkeit durch Einführung einer verpflichtenden externen Rotation für PIE, ein Verbot bestimmter Nichtprüfungsleistungen und die Einführung einer Obergrenze für die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen. Auch die Herbeiführung eines dynamischen und besser beaufsichtigten Marktes für Abschlussprüfungen durch Vereinheitlichung der Regelungen zur Abschlussprüfung, die die grenzüberschreitende Tätigkeit von Abschlussprüfern ermöglichen sollen, aber auch durch neue Regelungen, die zu mehr Vielfalt auf dem Abschlussprüfungsmarkt führen sollen und eine erweiterte Aufsicht, zählen zu den wesentlichen Maßnahmen der EU-Abschlussprüferreform 2014.¹²⁹

III. Vorgaben der International Federation of Accountants (IFAC)

1. Aufgaben und Struktur der IFAC

Die International Federation of Accountants (IFAC) ist eine internationale Vereinigung der Wirtschaftsprüfer, zu deren Mitgliedern nationale und internationale Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und internationale Organisationen aus dem Prüfungsbereich zählen. Die IFAC nach eigenen Angaben 3 Millionen Wirtschaftsprüfer. Gegründet wurde die

¹²⁸ Verordnung (EU) Nr. 537/2014, ABl. EU 2014, L 158/77; Richtlinie 2014/56/EU, ABl. EU 158/196

¹²⁹ Statement/14/104 der Europäischen Kommission vom 03.04.2012 unter http://europa.eu/rapid/press-release_STATEMENT-14-104_de.htm?locale=en (Abrufdatum: 03.09.2016)

IFAC 1977 in München und hat ihren Verwaltungssitz in New York, ihren satzungsmäßigen Sitz hingegen in Genf.¹³⁰

Die Ziele der IFAC sind die Stärkung des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer und das Setzen weltweiter Standards für die Wirtschaftsprüfung¹³¹. Von besonderer Relevanz sind in diesem Zusammenhang die von dem International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) veröffentlichten International Standards on Auditing (ISA). Ferner werden von der IFAC die International Auditing Practise Statement (IAPS), die als Richtlinie für die Praxis der Wirtschaftsprüfer gelten, herausgegeben. Ebenso bedeutsam sind die Grundsätze des Code of Ethics (auch Ethik-Kodex der IFAC), die in der 8. Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates als eine Möglichkeit für Mindestanforderungen an die Berufsgrundsätze für Wirtschaftsprüfer genannt werden. Die IFAC arbeitet eng mit dem International Accounting Standards Board (IASB)¹³², zusammen und hat das Recht im Board des IASB, dessen zentralem Entscheidungsorgan, fünf der 19 Trustees zu ernennen.¹³³

Die Organe der IFAC sind das Council (die Mitgliederversammlung) und das Board. Die Facharbeit der IFAC erfolgt in einzelnen Committees. Von besonderer Bedeutung für Fragen der Abschlussprüfung sind insbesondere folgende Committees:

Das International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ist für die Entwicklung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verantwortlich, um so die Qualität und Vereinheitlichung der weltweiten Prüfungsgrundsätze voranzutreiben. In diesem Zusammenhang gibt das IASB die International Standards on Auditing (ISA) und die International Auditing Practise Statements (IAPS) als praktische Hilfestellung, heraus.

¹³⁰ Artikel 3 der Satzung der IFAC (Constitution) von Februar 2014

¹³¹ Einleitung der Satzung der IFAC (Constitution) von Februar 2014

¹³² Satzung der IFRS Stiftung vom 01.12.2016 (Constitution IFRS Foundation)

¹³³ Satzung der IFRS Stiftung vom 01.12.2016 (Constitution IFRS Foundation)

Das International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) beschäftigt sich mit berufsethischen Fragestellungen und entwickelt entsprechende Leitsätze, wie insbesondere den IFAC Code of Ethics.¹³⁴

Das International Accounting Education Standards Board (IAESB) entwickelt Standards, Leitsätze und andere Diskussionspapiere für die weltweite Aus- und Weiterbildung der Mitglieder.¹³⁵

In der Satzung der IFAC wird zwischen drei Gruppen von Mitgliedern unterschieden: Members, Associates und Affiliates. Das IDW und die WPK sind Members der IFAC. Als solche haben sie sich verpflichtet, die Zielsetzung der IFAC zu unterstützen, indem sie einerseits ihre Mitglieder über die Facharbeit der IFAC informieren und sich andererseits nach besten Kräften (Best Endeavors) darum bemühen, die Verlautbarungen in nationales Recht zu transformieren, sofern keine nationalen Vorschriften entgegenstehen. Members sind ferner verpflichtet, auf ihre nationalen normgebenden Organe (Regierungen, Standard Setter) darauf hinzuwirken, dass veröffentlichte Jahresabschlüsse mit den IFRS in Einklang stehen. Im Gegensatz zu den Members verpflichten sich Associates und Affiliates lediglich, die IFAC zu unterstützen.¹³⁶

2. Die International Standards on Auditing (ISA)

Die IFAC erlässt mit den vom IAASB jährlich herausgegebenen ISA Prüfungsgrundsätze. Diese enthalten grundsätzliche Vorschriften (Basic Principles) und Vorschriften zu wesentlichen Prüfungshandlungen (Essential Procedures). Neben den ISA veröffentlicht das IAASB die Internationale Auditing Practise Statements (IAPS), die dem Abschlussprüfer bei der praktischen Anwendung der ISA helfen sollen, jedoch nicht die gleiche Verbindlichkeit wie die ISA haben.¹³⁷

¹³⁴ Section VIII der Satzung der IFAC (Constitution) von Februar 2014 sowie Ziffer 1.0-2.0 Terms of Reference der IESBA von Januar 2013

¹³⁵ Section VIII der Satzung der IFAC (Constitution) von Februar 2014 sowie Ziffer 1.0 Terms of Reference der IAESB von Januar 2012

¹³⁶ Section II und III der Bylaws of the IFAC von November 2017

¹³⁷ Section VIII der Satzung der IFAC (Constitution) von Februar 2014 sowie Ziffer 1.0 Terms of Reference der IAASB von Januar 2012

Seit der Neufassung des § 317 Abs. 5 HGB durch das BilMoG in Umsetzung der Abschlussprüferrichtlinie (Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17.05. 2006) enthält diese Norm die Verpflichtung für den Abschlussprüfer, bei der Prüfung die internationalen Prüfungsstandards, welche die EU Kommission in dem sogenannte Komitologieverfahren nach Art. 26 der Abschlussprüferrichtlinie angenommen hat, anzuwenden.¹³⁸ Durch das AReG ist § 317 Abs. 5 HGB materiell nicht geändert worden. Es bleibt somit dabei, dass die gesetzliche Pflicht zur unmittelbaren Anwendung internationaler Prüfungsstandards erst dann besteht, wenn diese von der EU-Kommission angenommen worden sind. Internationale Standards im Sinne der Abschlussprüferrichtlinie sind die ISA und damit zusammenhängende Standards, soweit sie für die Abschlussprüfung relevant sind. Solange und soweit solchen internationalen Prüfungsstandards nicht angenommen worden sind, soll es bei den nationalen Standards bleiben.¹³⁹ Bislang haben die ISA das Komitologieverfahren noch nicht durchlaufen. Insofern sieht Art. 26 Abs. 1 Satz 2 der Abschlussprüferrichtlinie vor, dass bis zur Annahme internationaler Prüfungsstandards durch die Europäische Kommission die nationalen Prüfungsstandards anwendbar bleiben dürfen. Zu beachten ist jedoch, dass sich die Regelung - in Abgrenzung zu Art. 26 Abs. 3 Abschlussprüferrichtlinie auf vollständige Standards und nicht lediglich auf einzelne Prüfungsanforderungen oder -verfahren bezieht.¹⁴⁰ Es wird in der Literatur daher kritisiert, dass diese Norm in Deutschland nach Meinung des Gesetzgebers faktisch leer läuft, da national keine gesetzlich niedergelegten Abschlussprüfungsstandards existieren, sondern lediglich berufsständische Standards und der Gesetzgeber aufgrund dieser nationalen Besonderheit auf die Umsetzung des Art. 26 Abs. 1 Satz 2 der Abschlussprüferrichtlinie in nationales Recht verzichtet hat. Insofern ergibt sich die Problematik, dass auch die außergesetzlichen Regelungen - in diesem Fall die durch das IDW festgelegten Prüfungsstandards - einen Einfluss auf die Durchführung von Abschlussprüfungen haben.¹⁴¹ In der Literatur¹⁴² wird im Falle einer Kollision empfohlen, die grundsätzlich die ISA zu beachten und für den Fall, dass diese keine Regelung enthalten, die IDW Prüfungsstandards anzuwenden. Nach der EU-

¹³⁸ vgl. BT-Drucks. 16/10067, S. 87 (RegBegr BilMoG)

¹³⁹ Art. 2 Richtlinie 2006/43/EG; s.a. Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, § 317, Rn. 11

¹⁴⁰ Kölner Komm.-Rechnungslegungsrecht/Burg/Müller, § 317, Rn. 130

¹⁴¹ Kölner Komm.-Rechnungslegungsrecht/Burg/Müller, § 317, Rn. 128; Küting/Pfützner/Weber-Neues BilR/Orth/Müller, S. 638 f.

¹⁴² Kölner Komm.-Rechnungslegungsrecht/Burg/Müller, § 317, Rn. 131

Abschlussprüferreform 2014 sieht Art. 26 Abs. 1 der geänderten Abschlussprüferrichtlinie nunmehr vor, dass die Mitgliedstaaten nationale Prüfungsstandards, Prüfverfahren oder Prüfungsanforderungen solange anwenden können, wie die Europäische Kommission keine internationalen Prüfungsstandards, die für den selben Bereich gelten, angenommen hat.¹⁴³ Daraufhin hat der deutsche Gesetzgeber mit dem AReG die Verweisungen in § 317 Abs. 5 HGB auf die neuen Vorgaben der Abschlussprüferrichtlinie auch dahingehend angepasst, dass die Nichtanwendung der internationalen Prüfungsstandards auf nationaler Ebene nicht länger möglich ist.¹⁴⁴

3. Der Begriff des „Accountant“ nach den Regelungen der IFAC

Die IFAC führt in ihrem im Januar 2011 veröffentlichten Agenda Paper zur Definition des Accountant aus, dass *„the proposed definition has been organized into three descriptive levels. On the highest and most definitive level, it states what a professional accountant is by emphasizing some form of official qualification (e.g., formal education, certification, and chartering). On the second level, it states what a professional accountant does by outlining the core responsibilities that imply the application of skills in the context of society’s expectations (e.g., demonstrates competence, complies with Code of Ethics for Professional Accountants (the IESBA Code), and acts in the public interest). On the third level (which is optional and contingent upon the characteristics of each jurisdiction), it states that professional accountants can be differentiated from one another by certain factors, such as types of responsibilities (e.g., professional accountants in business, public sector accountants, and auditors) and the level of formal training or education generally subject to jurisdictional considerations”*.¹⁴⁵ Somit stellt die IFAC bei der Begriffsdefinition des Accountant nicht mehr lediglich auf die Zugehörigkeit zu einer nationalen Mitgliedsorganisation ab und sondern erfasst alle Berufsgruppen, die eine entsprechende offizielle Qualifikation benötigen und die andererseits Tätigkeiten wahrnehmen, die der Kernverantwortlichkeit eines Accountants entsprechen. Zudem berücksichtigt die IFAC in ihrem dritten Level etwaige Besonderheiten, die zu einer gesonderten Betrachtung führen können. Da in Deutschland jeder Wirtschaftsprüfer einer Zulassung durch die WPK bedarf und

¹⁴³ vgl. Erwägungsgrund 21 Richtlinie 2014/56/EG

¹⁴⁴ BT-Drucks. 18/7219, S. 45b (RegE AReG)

¹⁴⁵ IESBA, Agenda Paper 7-B, „A Proposed Definition of ‘Professional Accountant’“ 06.-08.02.2011

dieser dann Pflichtmitglied in der WPK, welche wiederum Member der IFAC ist, ist auch der IFAC Code of Ethics für jeden deutschen Wirtschaftsprüfer bindend.

4. Der IFAC Code of Ethics

Der IFAC Code of Ethics vom International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), einer Unterorganisation der IFAC, herausgegebene IFAC Code of Ethics stellt ethische Anforderungen an den Berufsstand des "Accountants" auf und enthält ein Rahmenkonzept, das die Einhaltung von sechs fundamentalen Prinzipien sicherstellen soll. Diese Prinzipien sind: Integrität (Integrity), die Objektivität (Objectivity), die berufliche Kompetenz (Professional Competence), die Gewissenhaftigkeit (Due Care), die Verschwiegenheit (Confidentiality) und die Pflicht zu berufswürdigem Verhalten (Professional Behaviour). Durch die in den Sections 110-150 festgelegten internationalen Berufsgrundsätze für Professional Accountants soll ein hohes Niveau bei der Abschlussprüfung gewährleistet werden. Die Unabhängigkeit wird - anders als in der WPO - nicht als fundamentales Prinzip aufgeführt. Allerdings wird das Erfordernis unabhängiger Abschlussprüfungen dem Objektivitätsgebot entnommen, denn das Objektivitätserfordernis wird im Code of Ethics wie folgt beschrieben: „*objectivity... imposes an obligation on all professional accountants not to compromise their professional or business judgement because of bias, conflict of interest or undue influence of other*“.¹⁴⁶ Eine letzte grundlegende Überarbeitung des IFAC Code of Ethics wurde im Juli 2009 vorgenommen. Die Änderungen traten am 01.01.2011 in Kraft. Die Regelungen des IFAC Code of Ethics begründen anders als die Regelungen in HGB, WPO keine unmittelbar einzuhaltenden Pflichten, werden aber aufgrund von vertraglichen Vereinbarungen zwischen Abschlussprüfer und Prüfungsmandanten regelmäßig vereinbart.¹⁴⁷

5. Die Regelungen zur Unabhängigkeit im IFAC Code of Ethics

Neben dem den allgemeinen Berufsgrundsätzen indirekt zu entnehmenden Unabhängigkeitsgebot enthält der Code of Ethics in Section 290 weitere umfangreiche Ausführungen zur Unabhängigkeit. Ähnlich wie die gesetzlichen Ausschlussgründe des HGB

¹⁴⁶ IFAC Code of Ethics, Sec. 120.1; BB – Betriebs-Berater, “WPK: Aktueller IESBA Code of Ethics in deutscher Übersetzung” Meldung vom 02.08.2011 unter <http://betriebs-berater.ruw.de/bilanzrecht/nachrichten/> (Abrufdatum 15.08.2016)

¹⁴⁷ BB – Betriebs-Berater, “WPK: Aktueller IESBA Code of Ethics in deutscher Übersetzung” Meldung vom 02.08.2011 unter <http://betriebs-berater.ruw.de/bilanzrecht/nachrichten/> (Abrufdatum 15.08.2016)

enthält der IFAC Code of Ethics ebenfalls Ausführungen zu Netzwerken¹⁴⁸, Zurechnungstatbestände für nahe Familienangehörige wie Eltern, Geschwister, Ehegatten oder Lebenspartner sowie Kinder¹⁴⁹ sowie zahlreiche andere Umstände, die geeignet sind, die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu beeinträchtigen. Neben finanziellen Interessen¹⁵⁰ und bestimmten persönlichen Beziehungen des Abschlussprüfers zum Prüfungsmandanten¹⁵¹ setzt sich der IFAC Code of Ethics auch ausführlich mit der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen¹⁵² auseinander.

IV. Die Abschlussprüfung in den USA

1. Entwicklung der Gesetzgebung zur Abschlussprüfung in den USA

In Folge der Finanzskandale um Enron und Worldcom im Jahre 2001 hat sich das regulatorische Umfeld in den USA für die Durchführung von Abschlussprüfungen stark verändert.¹⁵³ Anlass dieser tiefgreifenden regulatorischen Neuerungen war die Rolle der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Arthur Andersen, die sowohl bei Enron als auch bei Worldcom Abschlussprüfer war. Bei Worldcom wurde Arthur Andersen vorgeworfen, fehlerhafte Bilanzierungen in einer wesentlichen Höhe nicht aufgedeckt zu haben.¹⁵⁴ Im Fall Enron wurde Mitarbeitern der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft sogar vorgeworfen, umfangreiches Beweismaterial vernichtet zu haben, als diese von einer Untersuchung der US-Börsenaufsicht (SEC) bei Enron Kenntnis erlangten.¹⁵⁵ Wegen der Verstrickung der damals zu den "Big Five" gehörenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaft stellte Arthur Andersen im Jahre 2002 seine Tätigkeit ein.

¹⁴⁸ IFAC Code of Ethics, Ziff. 290.13

¹⁴⁹ IFAC Code of Ethics, Ziff. 290.127

¹⁵⁰ IFAC Code of Ethics, Ziff. 290.102

¹⁵¹ IFAC Code of Ethics, Ziff. 290.102-290.150

¹⁵² IFAC Code of Ethics, Ziff. 290.150-290.201

¹⁵³ vgl. Strauch, NZG 2003, S. 952 f.; Arens, Auditing and assurance services, an integrated approach, S. 30

¹⁵⁴ vgl. Lenz, Hansrudi: Corporate Governance und Korruption, 2005

¹⁵⁵ vgl. Barker, Der feine Club der Spießgesellen, unter: www.heise.de, vom 09.06.2002.

Als Ursache für die Beteiligung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Arthur Andersen an den Skandalen um Enron und Worldcom wurde eine fehlende Unabhängigkeit angenommen. Insbesondere hätte Arthur Andersen den Wegfall lukrativer Beratungsaufträge zu befürchten gehabt, wenn die Wirtschaftsprüfer die Bilanzfälschungen aufgedeckt hätten.¹⁵⁶ In Folge der beiden Finanzskandale kam es zu einer erheblichen Vermögensvernichtung an der Börse bedingt durch den Kurssturz der beiden insolventen Unternehmen sowie zu einem bedeutenden und andauernden Vertrauensverlust der Investoren gegenüber den Unternehmen, aber auch gegenüber der Wirtschaftsprüfungsbranche. Als Reaktion auf diese Finanzskandale erließ der amerikanische Gesetzgeber den Sarbanes Oxley Act of 2002, um das Vertrauen der Anleger wiederherzustellen.¹⁵⁷ Mit dem Sarbanes Oxley Act und den umfangreichen durch das Gesetz veranlassten weiteren Ausführungsbestimmungen wurden tiefgreifende Veränderungen im Bereich der Abschlussprüfung sowie der Regulierung des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer vorgenommen, die Unternehmen und Wirtschaftsprüfer gleichermaßen mit zahlreichen neuen Anforderungen konfrontierten.¹⁵⁸

2. Sarbanes-Oxley Act of 2002

Der Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOA) ist ein US-Bundesgesetz und wurde als Reaktion auf die Bilanzskandale wie Enron und Worldcom verabschiedet. Das Gesetz trat am 30.07.2002 in Kraft mit der Zielsetzung, die Verlässlichkeit der Berichterstattung von Unternehmen, die den öffentlichen Kapitalmarkt in den USA in Anspruch nehmen zu verbessern sowie die Ursachen von Bilanzskandalen durch Eingriffe in die Selbstregulierung der Prüfer und die Corporate Governance der an der NYSE notierten Unternehmen zu bekämpfen.¹⁵⁹

a) Anwendungsbereich

Der SOA erfasst alle Issuer und definiert diesen Begriff als einen Wertpapieremittenten, dessen Wertpapiere nach Sec. 12 SEA 1934 registriert sind oder der die Zulassung von Wertpapieren bei der SEC beantragt hat und folglich verpflichtet ist, Berichte bei der SEC einzureichen. Somit

¹⁵⁶ Sunder, WPg 2003, S. 141-150

¹⁵⁷ vgl. von der Crone/Roth, AJP/PJA 2003, S. 131 ff.; Strauch, NZG 2003, S. 952 f.

¹⁵⁸ vgl. Sunder, WPg 2003, S. 141-150

¹⁵⁹ Lanfermann/Maul, DB 2002, S. 1725-1732

unterliegen auch ausländische Unternehmen, deren Wertpapiere an der NYSE bzw. der NASDAQ gehandelt werden, den Bestimmungen des SOA, ebenso wie ausländische Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die Issuer im Sinne des SEA prüfen.¹⁶⁰

b) Wesentliche Regelungsinhalte des SOA

Für die Abschlussprüfung ergaben sich folgende wesentliche Änderungen aufgrund des SOA:

aa) Gründung des Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

Das privatrechtlich organisierte PCAOB stellt neben der SEC eine weitere Institution der Berufsaufsicht dar. Es ist der SEC direkt unterstellt und wird von der SEC überwacht.¹⁶¹

bb) Verschärfung der Vorschriften zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers

Der SOA sah eine erhebliche Verschärfung der Vorschriften zur Unabhängigkeit durch folgende Maßnahmen vor:

- Verbot folgender nicht mit der Prüfung verbundener Dienstleistungen: Buchführungstätigkeiten, Entwicklung und Implementierung von Finanzinformationssystemen, Erstellung von Bewertungsgutachten und versicherungsmathematischen Gutachten, interne Revision, Personalberatung, Tätigkeiten als Broker/Dealer und Investmentbanker sowie Rechtsberatung und andere Expertenleistungen, die nicht mit der Prüfung in Verbindung stehen.
- Verpflichtende interne Rotation für den Partner mit der Hauptverantwortung für das geprüfte Unternehmen sowie den für die Nachschau verantwortlichen Partner nach fünf Jahren
- Einführung einer Cooling off-Periode von einem Jahr für den Wechsel von Mitarbeitern der Prüfungsgesellschaft in führende Positionen des geprüften Unternehmens
- Pflicht zum Bericht des Abschlussprüfers gegenüber dem Audit Committee über kritische Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die Ausübung von Wahlrechten und den

¹⁶⁰ vgl. SOA Sec.2 (7); Strauch, NZG 2003, S. 952-956; Lenz, BB 2002, S. 2270-2275

¹⁶¹ Strauch, NZG 2003, S. 952-956

sonstigen Schriftwechsel zwischen dem geprüften Unternehmen und dem Abschlussprüfer.¹⁶²

c) Auswirkungen des SOA auf die deutsche und europäische Gesetzgebung

Der Sarbanes Oxley Act und die amerikanischen rechtlichen Rahmenbedingungen sind einerseits unmittelbar zu beachten, wenn eine deutsche Wirtschaftsprüfungsgesellschaft bei der SEC registrierte Unternehmen oder deren Tochterunternehmen prüfen möchte.¹⁶³ Zudem haben sich auch der europäische und der deutsche Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des Rechtsrahmens für Abschlussprüfungen und den zahlreichen Änderungen dieser Regelungen in den vergangenen Jahren intensiv mit den amerikanischen Regelungen auseinandergesetzt.¹⁶⁴

¹⁶² Strauch, NZG 2003, S. 952-956; Lenz, BB 2002, S. 2270-2275; Emmerich/Schaum, WPg 2003, S. 677-691

¹⁶³ Müller, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, S. 135 ff.

¹⁶⁴ Der europäische Gesetzgeber ist im Zusammenhang mit den bisherigen Reformen der Abschlussprüfung z.B. im Zusammenhang mit dem grundsätzlichen Erfordernis der Einrichtung von Prüfungsausschüssen, (siehe hierzu Kapitel 3, A.I.3a) S. 56), bei der Etablierung weiterer Regelungen zur Einrichtung und Dokumentation eines internen Kontrollsystems, bei der Einbeziehung des IFAC Code of Ethics sowie der Einführung von Regelungen zum Schutz sog. Whistleblower dem amerikanischen Vorbild des SOA gefolgt.

Kapitel 3 Durchführung der Abschlussprüfung und Konzernbezug

A. Zusammenspiel der Beteiligten bei der Abschlussprüfung

I. Die Einrichtung von Prüfungsausschüssen

Auf der Seite des zu prüfenden Unternehmens bedarf es der Zuständigkeit bestimmter Organe oder Personen, um den Abschlussprüfer auszuwählen, mit diesem zusammenzuarbeiten und dessen Tätigkeit zu kontrollieren. Die Zuständigkeit und die konkreten Aufgaben richten sich danach, welche Rechtsform das zu prüfende Unternehmen aufweist. Bei deutschen Aktiengesellschaften ist diese Aufgabe grundsätzlich dem Prüfungsausschuss bzw. sofern ein solcher nicht eingerichtet wurde, dem Aufsichtsrat zugewiesen.¹⁶⁵ Bei Aktiengesellschaften wählt die Hauptversammlung den Abschlussprüfer auf Vorschlag des Aufsichtsrats (Vorschlagsverpflichtung § 124 Abs. 3 AktG) nach vorheriger Empfehlung des Prüfungsausschusses bzw. auf Vorschlag von Aktionären (Vorschlagsrecht § 127 AktG) in der Regel mit einfacher Stimmenmehrheit jeweils vor Ablauf des Geschäftsjahres, auf das sich die Prüfung erstrecken soll

1. Historische Entwicklung von Prüfungsausschüssen

Eine zwingende gesetzliche Verpflichtung für deutsche Aktiengesellschaften zur Einrichtung von Ausschüssen sowie andere Vorgaben an die Aufgaben solcher Ausschüsse oder fachliche Anforderungen an deren Mitglieder sieht § 107 Abs. 3 AktG nicht vor. Für die Einrichtung eines Prüfungsausschusses regelt § 107 Abs. 3 Satz 2 und 3 AktG, dass der Aufsichtsrat „insbesondere einen Prüfungsausschuss bestellen“ kann, „der sich mit der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses, der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, des Risikomanagementsystems und des internen Revisionssystems sowie der Abschlussprüfung, hier insbesondere der Auswahl und der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und der vom Abschlussprüfer zusätzlich erbrachten Leistungen, befasst. Der Prüfungsausschuss kann Empfehlungen oder Vorschläge zur Gewährleistung der Integrität des Rechnungslegungsprozesses unterbreiten.“ Gleichwohl entspricht es der bisherigen Praxis,

¹⁶⁵ vgl. § 321 Abs. 5 HGB und § 107 Abs. 3 AktG

dass insbesondere börsennotierte Unternehmen verschiedene Ausschüsse, darunter auch Prüfungsausschüsse, eingerichtet haben.

Der in erster Linie an börsennotierte Gesellschaften gerichtete DCGK empfiehlt bereits in seiner ersten Fassung vom 07.11.2002 in Ziffer 5.3.2 die Einrichtung eines Prüfungsausschusses, dessen Vorsitzender kein ehemaliges Vorstandsmitglied sein soll und zu dessen Aufgaben die Erteilung des Prüfungsauftrages und die Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zählen. Später eingefügt wurde dann die Anforderung an den Vorsitzenden des Prüfungsausschusses, über besondere Kenntnisse und Erfahrungen in der Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen und internen Kontrollverfahrens zu verfügen. In der Fassung des DCGK vom 18.06.2009 wurden die Anforderungen an den Vorsitzenden des Prüfungsausschusses dahingehend erweitert, dass dieser unabhängig sein muss. Aufgrund des Empfehlungscharakters der Regelungen im DCGK müssen börsennotierte Unternehmen in der Entsprechenserklärung gemäß § 161 AktG angeben, ob und warum die empfohlenen Ausschüsse nicht eingerichtet wurden.

2. Verpflichtende Einrichtung von Prüfungsausschüssen nach dem BilMoG

Aufgrund der Regelung in § 324 HGB, welche Art. 41 Abs. 1 der Abschlussprüferrichtlinie umsetzt, wurde die Einrichtung eines Prüfungsausschusses mit Inkrafttreten des BilMoG verpflichtend für bestimmte Kapitalgesellschaften. Gemäß § 324 Abs. 1 Satz 1 HGB sind dies Kapitalgesellschaften im Sinne des § 264d HGB, die keinen Aufsichts- oder Verwaltungsrat haben, der die Voraussetzungen des § 100 Abs. 5 AktG erfüllt. Von der Pflicht zur Errichtung eines Prüfungsausschusses befreit sind die in § 324 Abs. 1 Satz 2 HGB benannten kapitalmarktorientierten Gesellschaften, nämlich gemäß Nr. 1 solche Gesellschaften, deren ausschließlicher Zweck in der Ausgabe von Wertpapieren i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG besteht, die durch Vermögensgegenstände besichert sind und nach Nr. 2 Kreditinstitute, die einen organisierten Markt i.S.d. § 2 Abs. 5 WpHG in Anspruch nehmen. Die teilweise auf Art. 41 Abs. 1 der Abschlussprüferrichtlinie basierenden Anforderungen an Einrichtung und Organisation des Prüfungsausschusses bestimmen zum einen, dass die Mitglieder des Prüfungsausschusses von den Gesellschaftern zu wählen sind. Ferner muss mindestens ein Mitglied Voraussetzungen des § 100 Abs. 5 AktG erfüllen, d.h. es muss unabhängig sein und über Sachverstand auf den Gebieten der Rechnungslegung und Abschlussprüfung verfügen.¹⁶⁶

¹⁶⁶ Hüffer-AktG/Koch, § 100 AktG, Rn. 22-26a

Zudem darf der Vorsitzende des Prüfungsausschusses nicht mit der Geschäftsführung betraut sein und schließlich sind die §§ 124 Abs. 3 Satz 2, 171 Abs. 1 Satz 2 und 3 AktG entsprechend anzuwenden.

Zu den Aufgaben des Prüfungsausschusses gehören insbesondere die in § 107 Abs. 3 AktG beschriebenen Aufgaben, welche die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses, der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, des Risikomanagements und des internen Revisionssystems sowie der Abschlussprüfung, hier insbesondere der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und der von ihm zusätzlich erbrachten Leistungen, umfassen. Zudem ist der Vorschlag zur Wahl des Abschlussprüfers gemäß § 124 Abs. 3 Satz 2 AktG auf die Empfehlung des Prüfungsausschusses zu stützen. Die Regelung des § 124 Abs. 3 Satz 2 AktG gilt für solche Gesellschaften, die gemäß § 324 Abs. 1 HGB zur Einrichtung von Prüfungsausschüssen verpflichtet sind, aufgrund der Verweisung in § 324 Abs. 2 Satz 4 HGB. Wegen des Empfehlungscharakters kann der Aufsichtsrat von dem Vorschlag des Prüfungsausschusses in Ausnahmefällen abweichen, muss dies aber gegenüber der Hauptversammlung begründen. Gemäß § 171 Abs. 1 AktG hat der Abschlussprüfer nun auch gegenüber dem Aufsichtsrat bzw. dem Prüfungsausschuss über die wesentlichen Schwächen des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems zu berichten. Somit erlangte der neu gefasste § 324 HGB, welcher sich eigentlich nicht auf die Abschlussprüfung im engeren Sinne bezieht, sondern als gesellschaftsrechtlicher Auffangtatbestand konzipiert wurde, jedenfalls mittelbare Bedeutung für die Abschlussprüfung. Die Modifizierungen des § 324 HGB aufgrund des BilMoG sollte zu einer Stärkung der Unabhängigkeit der Aufsichtsorgane und einer weiteren Professionalisierung der Aufsichtsrats Tätigkeit führen.

3. Stärkung der Rolle von Prüfungsausschüssen durch EU-Abschlussprüfer-VO und EU-Abschlussprüfer-RL

a) Vorgaben der Abschlussprüferrichtlinie

Erstmals wurden Prüfungsausschüsse im Zuge der Überarbeitung der Abschlussprüferrichtlinie (8. EG-Richtlinie) im Jahre 2006 EU-weit gesetzlich geregelt, wobei sich die EU-Kommission hinsichtlich der ökonomischen Bedeutung von Prüfungsausschüssen zur Sicherstellung der Qualität der Corporate Governance auf den US-amerikanischen Sarbanes

Oxley Act berief.¹⁶⁷ Nach Art. 39 der daraufhin neu gefassten Abschlussprüferrichtlinie mussten Unternehmen von öffentlichem Interesse grundsätzlich Prüfungsausschüsse einrichten; es wurden jedoch im Befreiungsmöglichkeiten im Rahmen von Mitgliedstaatenwahlrechten eingeräumt.¹⁶⁸ In dem in Deutschland praktizierten dualen System konnten und können die Tätigkeiten des Prüfungsausschusses durch den Aufsichtsrat wahrgenommen werden. Gemäß § 324 HGB sind nur kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften i.S. des § 264d HGB, die keinen Aufsichts- bzw. Verwaltungsrat besitzen, der die Anforderungen des § 100 Abs. 5 AktG erfüllt, verpflichtet einen Prüfungsausschuss einzurichten. Im Umkehrschluss ist die Einrichtung eines Prüfungsausschusses für alle Gesellschaften, die einen Aufsichtsrat besitzen, optional.¹⁶⁹

Der Tätigkeitskatalog der von einem Prüfungsausschuss wahrzunehmenden Tätigkeiten nach der Abschlussprüferrichtlinie umfasste die:

- Überwachung des Rechnungslegungsprozesses
- Überwachung der Wirksamkeit des Internen Kontroll-, Risikomanagement- und internen Revisionssystems,
- Überwachung der Abschlussprüfung, insbesondere der Unabhängigkeit und Zusatzleistungen des Abschlussprüfers, sowie die
- Abgabe einer Empfehlung zum Wahlvorschlag des Abschlussprüfers.¹⁷⁰

Entsprechend wurden die Tätigkeiten des Prüfungsausschusses auch in §§ 107 Abs. 3 Satz 2 und 124 Abs. 3 Satz 2 AktG beschrieben.

b) Anpassungen durch EU-Abschlussprüfer-RL und EU-Abschlussprüfer-VO

Eines der grundlegenden Ziele der Reform der Abschlussprüfung durch die EU-Abschlussprüfer-RL und die EU-Abschlussprüfer-VO war die Stärkung der Rolle des

¹⁶⁷ vgl. Art. 41 Richtlinie 2006/43/EG (8. EG-Richtlinie); Lanfermann/Maul, DB 2006, S. 1505

¹⁶⁸ vgl. Art. 39 Abs. 2-4 Richtlinie 2006/43/EG

¹⁶⁹ Erwägungsgrund 24, Richtlinie 2006/43/EG; Lanfermann/Maul, DB 2006, S. 1505

¹⁷⁰ Erwägungsgrund 14 EU-Abschlussprüfer-VO; Erwägungsgrund 24 EU-Abschlussprüfer-RL; KOM (2010) 561 (Grünbuch), S. 9, 10

Prüfungsausschusses.¹⁷¹ Diesem wurden zahlreiche neue Rechte sowie Kommunikationsanforderungen im Hinblick auf die Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer eingeräumt. Im Zuge der EU-Abschlussprüferreform war neben dem Tätigkeitsprofil des Prüfungsausschusses auch kontrovers diskutiert worden, ob erhöhte Anforderungen an die Mitglieder des Prüfungsausschusses insbesondere im Hinblick auf die Finanzexpertise der Mitglieder des Prüfungsausschusses zu stellen sind.¹⁷² Nach der bisherigen Fassung der Abschlussprüferrichtlinie musste zumindest ein Mitglied des Prüfungsausschusses gemäß Art. 41 Abs. 1 unabhängig sein und Sachverstand auf den Gebieten der Rechnungslegung oder Abschlussprüfung aufweisen (unabhängiger Finanzexperte). Die Pläne der EU-Kommission im Verordnungsentwurf aus dem Jahre 2011, die zunächst zwei Finanzexperten forderten, wurden nicht realisiert.

Art. 39 Abs.1 der im Juni 2014 verabschiedeten EU-Abschlussprüfer-RL verlangt weiterhin, dass mindestens ein Mitglied des Prüfungsausschusses eines Unternehmens von öffentlichem Interesse über Sachverstand im Bereich der Rechnungslegung und/oder Abschlussprüfung verfügen muss („Financial Expert“). Zudem müssen nunmehr alle Mitglieder des Prüfungsausschusses zusammen mit dem Sektor, in dem das Unternehmen tätig ist, vertraut sein und die Mehrheit der Mitglieder des Prüfungsausschusses müssen von dem geprüften Unternehmen unabhängig sein.¹⁷³ Eine generelle Verpflichtung zur Einrichtung von Prüfungsausschüssen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse wurde hingegen auch im Zuge der EU-Abschlussprüferreform nicht begründet.

aa) Neues Tätigkeitsprofil des Prüfungsausschusses

Das Tätigkeitsprofil des Prüfungsausschusses ist hinsichtlich der Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer in Art. 39 Abs. 6 der EU-Abschlussprüfer-RL aus dem Jahr 2014 erheblich ausgeweitet worden und sieht nunmehr folgende Tätigkeiten vor:

- a) Unterrichtung des Aufsichtsrats über das Ergebnis der Abschlussprüfung zu und Darlegung, inwieweit der Abschlussprüfer zur Integrität der Rechnungslegung beigetragen hat und welche Rolle der Abschlussprüfer in diesem Prozess gespielt hat,

¹⁷¹ KOM (2010) 561 (Grünbuch), S. 9, 10

¹⁷² siehe auch Velte, StuB 2012, S. 58; Velte/Sepetauz, JfB 2009, S. 123-174

¹⁷³ vgl. Erwägungsgrund 24 und Art.39 EU-Abschlussprüfer-RL

- b) Beobachtung des Rechnungslegungsprozesses und Unterbreitung von Empfehlungen und Vorschlägen zur Gewährleistung von dessen Integrität,
- c) Beobachtung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems sowie ggf. der internen Revision des Unternehmens, die die Rechnungslegung des geprüften Unternehmens berühren, ohne dass seine Unabhängigkeit verletzt wird,
- d) Beobachtung der Abschlussprüfung des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses, insbesondere deren Leistung unter Berücksichtigung der Erkenntnisse und Schlussfolgerungen der zuständigen Behörde nach Art. 26 Abs. 6 der VO (EU) Nr. 537/2014,
- e) Überprüfung und Beobachtung der Unabhängigkeit der Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften gemäß den Artikeln 22, 22a, 22b, 24a und 24b der Richtlinie sowie Art. 6 der VO (EU) Nr. 537/2014 und insbesondere der Angemessenheit der für das geprüfte Unternehmen erbrachten Nichtprüfungsleistungen gemäß Art. 5 der VO,
- f) Durchführung des Verfahrens für die Auswahl des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft und Empfehlung, dass der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft gemäß Art. 16 der VO (EU) Nr. 537/2014 bestellt werden, es sei denn, Art. 16 Abs. 8 der VO findet Anwendung.

bb) Weitere vom Prüfungsausschuss wahrzunehmende Tätigkeiten

Neben der erheblichen Ausweitung des Tätigkeitskatalogs des Prüfungsausschusses, hat dieser weitere für die Sicherstellung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers relevante Tätigkeiten zu übernehmen:

(1) Beauftragung von zulässigen Nichtprüfungsleistungen:

Vor Beauftragung zulässiger Nichtprüfungsleistungen ist bei Unternehmen von öffentlichem Interesse nunmehr die Genehmigung des Prüfungsausschusses einzuholen. Zudem muss der Prüfungsausschuss in den Mitgliedstaaten, die ihr Wahlrecht dahingehend ausüben, bestimmte Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen von dem Verbot der "Black List" auszunehmen, Richtlinien definieren, wann Nichtprüfungsleistungen bei der betroffenen Gesellschaft zulässig

sein sollen, weil sie keine oder nur unwesentliche Auswirkungen auf den geprüften Abschluss haben.¹⁷⁴

(2) Externe Rotation und Ausschreibung des Prüfungsauftrages:

Sofern der nationale Gesetzgeber von dem Mitgliedstaatenwahlrecht des Art. 17 Abs. 4 EG-Abschlussprüfer-VO Gebrauch macht und eine Verlängerung der maximalen Mandatslaufzeit um 10 Jahre bei öffentlichen Ausschreibungen bzw. um 14 Jahre bei einem sich anschließenden Joint Audit zulässt, hat der Prüfungsausschuss zu beurteilen, ob im konkreten Fall eine Verlängerung der Mandatslaufzeit des bisherigen Abschlussprüfers angestrebt wird.

Bei der Durchführung einer solchen Ausschreibung ist der Prüfungsausschuss für die Einhaltung der Vorgaben der Verordnung hinsichtlich der Vorgaben zur Durchführung derartiger Ausschreibungen verantwortlich und muss deren Einhaltung auf Verlangen auch gegenüber der zuständigen Behörde darlegen.¹⁷⁵ Grundsätzlich ist bei Unternehmen von öffentlichem Interesse gemäß Art. 16 EU-Abschlussprüfer-VO stets eine Ausschreibung des Prüfungsauftrags erforderlich. Im Zuge der aktuellen Reform der Abschlussprüfung wurde zudem in Art. 16 Abs. 6 EU-Abschlussprüfer-VO ein Verbot sogenannter "Big Four only-Klauseln" aufgenommen, wonach jegliche Klauseln in Verträgen, die die Möglichkeiten des betroffenen Unternehmens im Hinblick auf die Auswahl des Abschlussprüfers auf bestimmte Kategorien oder Listen von Prüfern beschränken, nichtig sind.

Im Anschluss an die Durchführung des Ausschreibungsverfahrens ist es gemäß Art. 16 Art. 2 EU-Abschlussprüfer-VO Aufgabe des Prüfungsausschusses, eine Entscheidung für zwei Prüfer zu treffen und diese dem Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan der Gesellschaft zum Vorschlag an die Gesellschafter oder die Hauptversammlung vorzulegen. Bei diesem Vorschlag muss der Prüfungsausschuss eine begründete Präferenz für einen der vorgeschlagene Prüfer äußern und diese dem Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan auch vorlegen. Das Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan wählt sodann einen der vorgeschlagenen Prüfer aus, der wiederum der Gesellschafter oder die Hauptversammlung zur Wahl vorgeschlagen wird. Sollte der Präferenz des Prüfungsausschusses nicht gefolgt werden, so hat das Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan die Abweichung zu begründen.

¹⁷⁴ Art. 5 Abs. 2 EU-Abschlussprüfer-VO

¹⁷⁵ Art. 17 Abs. 4 EU-Abschlussprüfer-VO

(3) Maßnahmen bei Gefährdung der Unabhängigkeit

Im Hinblick auf die Gefährdung der Unabhängigkeit des Prüfers durch wirtschaftliche Abhängigkeiten ist dem Prüfungsausschuss gemäß Art. 4 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO nunmehr offenzulegen, wenn eine Prüfungsgesellschaft in drei aufeinanderfolgenden Jahren mehr als 15% ihrer Honorare mit demselben Unternehmen von öffentlichem Interesse erzielt hat. Der Prüfungsausschuss hat dann zu erwägen, ob die Unabhängigkeit des Prüfers gefährdet ist oder ob das Prüfungsmandat vor Erteilung des Bestätigungsvermerks einer Qualitätskontrolle durch einen anderen Prüfer unterzogen werden sollte. Bei Überschreiten der 15% Grenze entscheidet der Prüfungsausschuss sodann, ob der Prüfer für maximal zwei weitere Jahre bestellt werden kann. Nach der Regelung des § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB a.F. war ein Wirtschaftsprüfer dann ausgeschlossen, wenn er in den letzten fünf Jahren jeweils mehr als 15% seiner Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit für ein bestimmtes Unternehmen von öffentlichem Interesse bezogen hatte.

c) Deutsche Umsetzung der europäischen Vorgaben

Der nationale Gesetzgeber hat die vorstehend dargestellten europäischen Vorgaben zum neuen Tätigkeitsprofil des Prüfungsausschusses durch eine Anpassung der Regelungen zur Abschlussprüfung im HGB und in § 100 Abs. 5 AktG umgesetzt. Auf die die Vorgaben hinsichtlich der Einbeziehung von Prüfungsausschüssen bei der Durchführung von Ausschreibungen nach Art. 17 Abs. 4 EU-Abschlussprüfer-VO wird in dem neu eingefügten Abs. 1a des § 318 HGB verwiesen. Ein Verweis auf die unmittelbar anzuwendende “Black List“ des Art. 5 Abs. 2 EU-Abschlussprüfer-VO erfolgt in dem neu gefassten § 319a Abs. 1 Nr. 3 HGB. Ferner sieht der neu in § 319a HGB eingefügte Absatz 3 vor, dass der Prüfungsausschuss bzw. Aufsichtsrat des Unternehmens die Erbringung von Steuerberatungsleistungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe a Ziffer i und iv bis vii der EU-Abschlussprüfer-VO durch den Abschlussprüfer vorher genehmigen muss. Im Übrigen sind die Regelungen der EU-Abschlussprüfer-VO insbesondere im Hinblick auf die Mitwirkungspflichten des Prüfungsausschusses bei der Auswahl des Abschlussprüfers (Art. 16 EU-Abschlussprüfer-VO) und eine etwaige Verlängerung der maximalen Laufzeiten des Prüfungsmandates (Art. 17 EU-Abschlussprüfer-VO) unmittelbar anzuwenden.

II. Wahl des Abschlussprüfers

1. Wahl bei GmbH, OHG und KG

Der Abschlussprüfer wird gemäß § 318 Abs. 1 Satz 1 HGB grundsätzlich von den Gesellschaftern gewählt; den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses wählen die Gesellschafter des Mutterunternehmens. Handelt es sich um eine GmbH, eine OHG oder eine KG i.S.d. § 264a Abs.1 HGB kann gemäß § 318 Abs. 1 Satz 2 HGB im Gesellschaftsvertrag etwas Anderes geregelt werden.

2. Wahl bei Aktiengesellschaften

Für Aktiengesellschaften regelt § 124 Abs. 3 Satz 1 AktG ergänzend Folgendes: *„Zu jedem Gegenstand der Tagesordnung, über den die Hauptversammlung beschließen soll, haben der Vorstand und der Aufsichtsrat, zur Wahl von Aufsichtsratsmitgliedern und Prüfern nur der Aufsichtsrat, in der Bekanntmachung Vorschläge zur Beschlussfassung zu machen.“* Dem Aufsichtsrat ist somit in einer Aktiengesellschaft die alleinige Kompetenz zugewiesen, einen Abschlussprüfer zur Wahl vorzuschlagen, sofern nicht die Aktionäre von ihrem Vorschlagsrecht nach § 127 AktG Gebrauch machen. Dies führt dazu, dass der Aufsichtsrat in die Auswahl des Abschlussprüfers zwingend eingebunden ist. Auch ein gemeinsamer oder gleichlautender Beschluss von Vorstand und Aufsichtsrat verstößt gegen diese Regelung, da eine Beeinflussung des Aufsichtsrates bei der Wahl des Abschlussprüfers durch den Vorstand verhindert werden soll.¹⁷⁶ Die Wahl selbst erfolgt durch die Hauptversammlung. Ein Beschluss der Hauptversammlung, welcher auf einem gemeinsamen oder auch nur gleichlautenden Beschluss von Aufsichtsrat und Vorstand entgegen § 124 Abs. 3 Satz 1 AktG beruht, ist anfechtbar.¹⁷⁷ Auch ist die Hauptversammlung nicht an den Vorschlag des Aufsichtsrates gebunden, sondern kann einen von einem Aktionär vorgeschlagenen Abschlussprüfer bestellen.¹⁷⁸ Ein solcher Antrag eines Aktionärs ist unter Einhaltung der Voraussetzungen des § 126 Abs. 1 AktG den Berechtigten des § 125 AktG - also insbesondere den Aktionären - zugänglich zu machen. §

¹⁷⁶ Hüffer/Koch-AktG, § 107, Rn. 24

¹⁷⁷ Urteil des BGH vom 25.11.2002, AZ: II ZR 49/01 (HBV Entscheidung); Baumbach/Hopt-HGB/Hopt-Merkt, § 318, Rn. 1

¹⁷⁸ MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319, Rn. 14

124 Abs. 3 Satz 2 AktG in der Fassung bestimmt ferner, dass der Vorschlag des Aufsichtsrats zur Wahl des Abschlussprüfers bei börsennotierten Aktiengesellschaften, Kreditinstituten und Versicherungen¹⁷⁹ auf die Empfehlung des Prüfungsausschusses zu stützen ist.

Zudem sieht § 107 Abs. 3 AktG vor, dass in Aktiengesellschaften ein Prüfungsausschuss eingerichtet werden kann, der sich unter anderem „*mit der Abschlussprüfung, hier insbesondere der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und der vom Abschlussprüfer zusätzlich erbrachten Leistungen, befasst*“. Richtet eine börsennotierte Aktiengesellschaft, ein Kreditinstitut oder eine Versicherung einen Prüfungsausschuss im Sinne des § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG ein, so müssen die Voraussetzungen des § 100 Abs. 5 AktG erfüllt sein. Das heißt, dass mindestens ein unabhängiges Mitglied des Prüfungsausschusses über Sachverstand auf den Gebieten Rechnungslegung oder Abschlussprüfung verfügen muss. Für Gesellschaften, die nach § 324 Abs. 1 HGB zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses verpflichtet sind, bestimmt der durch das AReG in § 324 Abs. 2 HGB neu eingefügte Satz 2 Folgendes: „*Die Mitglieder müssen in ihrer Gesamtheit mit dem Sektor, in dem das Unternehmen tätig ist, vertraut sein; die Mehrheit der Mitglieder, darunter der Vorsitzende, muss unabhängig sein und mindestens ein Mitglied muss über Sachverstand auf den Gebieten Rechnungslegung oder Abschlussprüfung verfügen.*“ Mit diesem neuen Satz 2 wurden die erweiterten Anforderungen des Art. 39 Abs. 1 Unterabsatz 4 der überarbeiteten Abschlussprüferrichtlinie umgesetzt.¹⁸⁰ Kapitalmarktorientierte Gesellschaften, die keine Aktiengesellschaft sind und die keinen Aufsichts- oder Verwaltungsrat haben, der die Voraussetzungen des § 100 Abs. 5 des AktG erfüllt, sind verpflichtet, einen Prüfungsausschuss im Sinn des Absatzes 2 einzurichten. Ausgenommen sind die in Satz 2 Nr.1 und 2 benannten Gesellschaften.

Zudem sind durch die EU-Abschlussprüfer-VO und die EU-Abschlussprüfer-RL zur Abschlussprüferreform die Verantwortlichkeiten des Aufsichtsrats erweitert und dessen Rolle in der Auswahl und Überwachung des Abschlussprüfers gestärkt worden. Nunmehr gibt der Aufsichtsrat gemäß Art. 16 EU-Abschlussprüfer-VO nach Durchführung eines

¹⁷⁹ Unter börsennotierten Unternehmen, Kreditinstituten und Versicherungen versteht der Gesetzgeber Unternehmen, die kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d des Handelsgesetzbuchs, die CRR-Kreditinstitute im Sinne des § 1 Absatz 3d Satz 1 des Kreditwesengesetzes, mit Ausnahme der in § 2 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Kreditwesengesetzes genannten Institute, oder die Versicherungsunternehmen im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 der Richtlinie 91/674/EWG sind

¹⁸⁰ BT Drucks.15/3419, S. 56 (RegE AReG)

Auswahlverfahrens auf der Grundlage der Empfehlung durch den Prüfungsausschuss einen Vorschlag zur Wahl des Abschlussprüfers an die Hauptversammlung ab.¹⁸¹

3. Wahl des Konzernabschlussprüfers

Grundsätzlich wählen nach § 318 Abs.1 Satz 1 2. Halbsatz die Gesellschafter des Mutterunternehmens den Prüfer des Konzernabschlusses. Die Regelungen zur Wahl des Prüfers des Einzelabschlusses gelten entsprechend.¹⁸² Gemäß § 318 Abs. 2 Satz 1 gilt für den Fall, dass kein anderer Abschlussprüfer bestellt wird, der Prüfer des Mutterunternehmens i.S.d. § 290 Abs.1 Satz 1 als bestellt.

4. Beteiligung des Prüfungsausschusses bzw. Aufsichtsrates

Ergänzend zu den gesetzlichen Regelungen sieht der DCGK, welcher allerdings nur für deutsche börsennotierte Gesellschaften gilt, in Ziff. 5.3.1 vor, dass der Aufsichtsrat einen Prüfungsausschuss einrichten soll, der unter anderem mit der Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und der Erteilung des Prüfungsauftrages befasst ist.¹⁸³ In der Praxis ist eine vorherige Zustimmung (pre-approval) des Prüfungsausschusses zum Vorschlag des Aufsichtsrates im Rahmen der Hauptversammlung international üblich und wird als gute Corporate Governance angesehen.¹⁸⁴

Zudem soll der Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss gemäß Ziff. 7.2.1 des DCGK von dem vorgeschlagenen Abschlussprüfer eine Unabhängigkeitserklärung einholen. Aus dieser sollen sich sämtliche Umstände ergeben, die Zweifel an der Unabhängigkeit des Prüfers begründen können. Der DCGK gilt zwar nur für börsennotierte Aktiengesellschaften, dennoch wird die Einholung einer Unabhängigkeitserklärung auch von anderen nicht börsennotierten Unternehmen anderer Rechtsform zur Vermeidung einer Schadensersatzpflicht empfohlen.¹⁸⁵ Auch die gesetzlichen Regelungen der § 171 Abs. 1 Satz 3 AktG und § 321 Abs. 4a HGB sehen

¹⁸¹ im Einzelnen dazu siehe Kapitel 4

¹⁸² MüKo- Bilanzrecht/*Bormann*, § 318, Rn. 64

¹⁸³ siehe hierzu im Einzelnen die Ausführungen unter Kapitel 3, A.I.

¹⁸⁴ Baumbach/Hopt-HGB/*Hopt-Merkt*, § 318, Rn. 1

¹⁸⁵ BT-Drs. 15/3419, S. 37 (Begr RegE BilReG)

Informationspflichten des Abschlussprüfers bezüglich seiner Unabhängigkeit vor. Diese Regelungen haben jedoch eine andere Zielrichtung, da der Abschlussprüfer nach Durchführung der Prüfung zu seiner Unabhängigkeit Stellung zu nehmen hat.

III. Bestellung des Abschlussprüfers, Erteilung des Prüfungsauftrages und Abschluss des Prüfungsvertrages

Die gesetzlichen Vertreter oder der Aufsichtsrat, sofern dieser zuständig ist, haben gemäß § 318 Abs. 4 HGB dem gewählten Abschlussprüfer unverzüglich nach dessen Wahl den Prüfungsauftrag zu erteilen. In der Erteilung des Prüfungsauftrages ist dabei allein die Bekanntgabe und Umsetzung des Wahlbeschlusses zu sehen. Zu unterscheiden ist die korporationsrechtliche Erteilung des Prüfungsauftrages vom schuldrechtlichen Abschluss des Prüfungsvertrages.¹⁸⁶ Der Prüfungsvertrag hingegen enthält Regelungen zu Prüfungsschwerpunkten und zum Prüfungshonorar. Für die Erteilung des Prüfungsauftrages ist bei Aktiengesellschaften seit Inkrafttreten des KonTraG im Jahr 1998 immer der Aufsichtsrat zuständig, § 318 Abs. 1 Satz 4 HGB, § 111 Abs. 2 Satz 3 AktG. Beim Abschluss des Prüfungsvertrages wird die Gesellschaft durch das Organ vertreten, dass auch für die Erteilung des korporationsrechtlichen Prüfungsauftrages zuständig ist.¹⁸⁷

IV. Regelungen zur laufenden Mandatsbeziehung

Neben der Überprüfung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers während seiner Bestellung und der Beendigung seiner Tätigkeit und sowie der Abgabe des den Anforderungen des § 321 HGB entsprechenden Prüfungsberichts ist es auch während der Dauer der Prüfung erforderlich, dass die zuständigen Organe der Gesellschaft überprüfen können, ob die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gewährleistet bzw. seine Unabhängigkeit gefährdet ist. Dementsprechend ist der Prüfungsausschuss bzw. Aufsichtsrat eines Unternehmens von öffentlichem Interesse gemäß Art. 39 Abs. 6 EU-Abschlussprüfer-RL zur Überprüfung und Beobachtung der Unabhängigkeit der Abschlussprüfer oder der Prüfungsgesellschaften verpflichtet. Für den Abschlussprüfer normieren die Art. 22 und 22b der aufgrund der EU-Abschlussprüfer-RL geänderten Abschlussprüferrichtlinie, dass der Abschlussprüfer einen Prüfungsauftrag nicht ausführen darf, wenn seine Unabhängigkeit nicht gewährleistet ist und er dies sowie etwaige

¹⁸⁶ Hüffer/Koch-AktG, § 111, Rn. 25; MüKo- Bilanzrecht/Bormann, § 318, Rn. 37

¹⁸⁷ MüKo- Bilanzrecht/Bormann, § 318 Rn. 55; Beckscher Bilanz-Kommentar/Förschle/Heinz, § 318, Rn. 14; Adler/Düring/Schmaltz 2000, Teilbd. 7, Rn. 14

Schutzmaßnahmen zu beurteilen und zu dokumentieren hat. Eine ähnliche Regelung enthält auch § 49 WPO (Versagung der Tätigkeit), wonach der Wirtschaftsprüfer seine Tätigkeit zu versagen hat, *„wenn sie für eine pflichtwidrige Handlung in Anspruch genommen werden soll oder die Besorgnis der Befangenheit bei der Durchführung eines Auftrages besteht“*.

Wie genau eine solche Dokumentation auszusehen hat, vor allem aber wie und wann sie zum Prüfungsausschuss gelangt, lässt die EU-Abschlussprüfer-RL offen. Der Prüfungsbericht nach Maßgabe des § 321 HGB sowie der bei Unternehmen von öffentlichem Interesse dem Prüfungsausschuss nach Art.11 EU-Abschlussprüfer-VO vorzulegende zusätzliche Bericht, in denen sich der Abschlussprüfer jeweils zu seiner Unabhängigkeit zu erklären hat, sind erst nach erfolgter Abschlussprüfung vorzulegen und nicht bereits während der Dauer der Prüfung bzw. bei der Annahme des Prüfungsauftrages. Die gemäß § 51b WPO bei gesetzlichen Abschlussprüfungen zwingend anzulegende Handakte, in der die Abschlussprüfer zu dokumentieren haben, ob sie *„die Anforderungen an ihre Unabhängigkeit im Sinne des § 319 Absatz 2 bis 5 und des § 319a des Handelsgesetzbuchs erfüllen, ob ihre Unabhängigkeit gefährdende Umstände vorliegen und welche Schutzmaßnahmen sie gegebenenfalls zur Verminderung dieser Gefahren ergriffen haben,...“* (vgl. § 51b Abs. 5 Nr. 1 WPO) ist grundsätzlich nicht verpflichtend zur Herausgabe an den Prüfungsmandanten vorgesehen sondern nur auf dessen entsprechendes Verlangen herauszugeben (vgl. § 51b Abs. 2 und 3 WPO). Auch die nicht nur für Unternehmen von öffentlichem Interesse geltende berufsrechtliche Regelung in § 21 Abs. 5 Satz 2 BS WP/vBP sieht vor, dass die zur Überprüfung getroffenen Maßnahmen und dabei festgestellte kritische Sachverhalte in den Arbeitspapieren schriftlich zu dokumentieren sind. Damit ist eine grundsätzliche gesetzliche Verpflichtung des Abschlussprüfers gewährleistet, sich während der Übernahme des Prüfungsmandates und der Dauer der Prüfung mit seiner Unabhängigkeit auseinanderzusetzen und dies zu dokumentieren. Gleichwohl verpflichtet keine dieser Regelungen den Abschlussprüfer, sich über seine Erwägungen mit dem Prüfungsausschuss bzw. dem Prüfungsmandanten auseinanderzusetzen, diesen zu informieren oder seine Überlegungen offen zu legen. Insbesondere in den Fällen, in denen der Abschlussprüfer eine in seinem Ermessen liegende Entscheidung zu treffen hat, d.h. bei einem Ausschluss aufgrund der Generalklausel nach § 319 Abs. 2 HGB, erscheint die Aufnahme einer Verpflichtung in die gesetzlichen Regelungen sinnvoll, welche den für die Abschlussprüfung zuständigen Organen der zu prüfenden Gesellschaft bereits vor bzw. während der Abschlussprüfung zu ermöglicht, die Erwägungen ihres Abschlussprüfers zu dessen Unabhängigkeit zu prüfen. Zwar ließe sich argumentieren, dass die zuständigen Organe der zu prüfenden Gesellschaft während des Auswahlprozesses den potenziellen

Abschlussprüfer fragen könnten. Eine gesetzliche Verpflichtung erscheint wegen der Relevanz der Gewährleistung der Unabhängigkeit dennoch vorzugswürdig.

V. Gerichtliche Ersetzung des gewählten Abschlussprüfers

Insbesondere wenn ein Ausschlussgrund nach §§ 319 Abs. 2-4, 319a und 319b HGB gegeben ist, kann ein Wechsel des Abschlussprüfers im Rahmen eines gerichtlichen Ersetzungsverfahrens geltend gemacht werden. Eine auf das Vorliegen von Ausschlussgründen nach §§ 319 Abs. 2-4, 319a und 319b HGB gestützte Anfechtungs- oder Nichtigkeitsklage ist hingegen seit Inkrafttreten des BilReG nicht mehr zulässig.¹⁸⁸ Die Besorgnis der Befangenheit kann somit ausschließlich im Wege des Ersetzungsverfahrens nach Absatz 3 geltend gemacht werden, insbesondere auch, wenn sich ein Aktionär darauf beruft, dass seine Fragen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers nur unzureichend beantwortet worden seien.¹⁸⁹

VI. Bewertung der bestehenden Dokumentations- und Offenlegungspflichten des Abschlussprüfers

Die gesetzlichen Regelungen zur Erklärung eines Abschlussprüfers über seine Unabhängigkeit sehen insbesondere bei Unternehmen, die keine Unternehmen von öffentlichem Interesse sind, verschiedene Vorgaben zur Dokumentations- und Offenlegungspflichten des Abschlussprüfers im Hinblick auf seine Unabhängigkeit vor, sind aber insbesondere bei Unternehmen, als verbesserungswürdig zu beurteilen. Lediglich die Regelungen im DCGK fordern im Vorfeld der Bestellung eine Stellungnahme des Abschlussprüfers gegenüber dem Prüfungsausschuss über seine Unabhängigkeit. Die berufsrechtliche Regelung des § 55b WPO verlangt die Schaffung eines internen Qualitätssicherungssystems, das die Grundsätze und Verfahren zur ordnungsgemäßen Durchführung und Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung umfasst einschließlich der Gewährleistung der Unabhängigkeit (vgl. § 55b Abs.1 und 2 Nr. 3 WPO). Die Neuerungen durch EU-Abschlussprüfer-RL und EU-Abschlussprüfer-VO sehen ebenfalls eine erhebliche Stärkung der Position von Prüfungsausschüssen vor. Zudem verlangt Art. 6 EU-Abschlussprüfer-VO dass ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft, bevor er oder sie ein Mandat zur Prüfung des Abschlusses eines Unternehmens von öffentlichem Interesse annimmt oder fortsetzt, Folgendes beurteilt und dokumentiert: a) ob er bzw. sie die

¹⁸⁸ BT-Drucks. 15/3419 (RegE BilReG) und BT-Drs. 15/4045 (Beschlussempfehlung Rechtsausschuss zum BilReG)

¹⁸⁹ OLG München, WM 2009, S. 265, 270

Anforderungen der Artikel 4 und 5 dieser Verordnung erfüllt; b) ob die in Artikel 17 der vorliegenden Verordnung festgelegten Bedingungen erfüllt sind. Damit wurde eine ausdrückliche Verpflichtung des Abschlussprüfers geschaffen, die seine Unabhängigkeit betreffenden Umstände zu dokumentieren, eine Verpflichtung zur Offenlegung hingegen besteht nicht. Die Dokumentationsverpflichtungen aus Art. 22b der geänderten Abschlussprüferrichtlinie, Art. 6 EU-Abschlussprüfer-VO, §§ 51b, 55 WPO und § 21 Abs. 5 Satz 2 BS WP/vBP sollten dahingehend angepasst werden, dass neben der Dokumentation in den Arbeitspapieren auch eine Offenlegung gegenüber den für die Abschlussprüfung zuständigen Organen der Gesellschaft zu erfolgen hat. Die einer solchen Dokumentation zugrunde liegenden Umstände könnten für die Beurteilung der Unabhängigkeit wesentlich sein und sollten von dem für die Wahl zuständigen Organ überprüft werden können.

Insbesondere in einem Konzern ist davon auszugehen, dass die tatsächlichen Umstände, die zur Befangenheit eines Abschlussprüfers führen können, für die Gesellschafter und den Prüfungsausschuss bzw. den Aufsichtsrat des für die Bestellung zuständigen Mutterunternehmens schwer überschaubar sind. Dies ist Gegenstand der Untersuchung der einzelnen Ausschlussgründe im nachfolgenden Gliederungspunkt B dieses Kapitels. Zudem sind etwaige Umstände, die den Tatbestand eines gesetzlichen Ausschlussgrundes begründen können, eher der Sphäre des Abschlussprüfers zuzuordnen. Dieser weiß beispielsweise, ob Kollegen, Netzwerkpartner oder Lebensgefährten für den zu prüfenden Konzern tätig waren oder sind und in welchem Umfang. Sofern der vorgeschlagene Abschlussprüfer keine positive Kenntnis hat, erscheint es durchaus zumutbar, ihm generell aufzuerlegen, zu etwaigen Anhaltspunkten für eine Besorgnis der Befangenheit im Rahmen einer für alle Unternehmen verpflichtenden Unabhängigkeitserklärung Stellung zu nehmen - sofern diese nicht bereits nach IDW PS 345 oder ISA erforderlich ist - und diese Stellungnahme nicht nur in seinen Arbeitspapieren abzulegen, sondern dem zu prüfenden Unternehmen gegenüber unverzüglich und bei einer Änderung der tatsächlichen Umstände auch erneut offenzulegen. Diese Vorgehensweise würde zu noch mehr Transparenz führen und dürfte die positiven Effekte der bereits durch die EU-Abschlussprüferreform 2014 initiierten Änderungen weiter verstärken.

B. Abschlussprüfung und Konzernbezug

I. Grundsätze der Anwendbarkeit der gesetzlichen Ausschlussgründe des HGB im Konzern

Bei der Anwendbarkeit der Ausschlussgründe für Abschlussprüfer im Konzern ist zwischen den Ausschlussgründen, die für den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses gelten und denen, die für den Prüfer des Konzernabschlusses gelten, zu differenzieren. Die Anwendbarkeit bestimmter Ausschlussgründe für den Abschlussprüfer eines Einzelabschlusses eines konzernangehörigen Unternehmens ergibt sich aus den jeweiligen gesetzlichen Regelungen, die bei der Beschreibung der Abschlussgründe nicht nur auf das zu prüfende Unternehmen, sondern auf Unternehmen abstellen, mit denen die zu prüfende Kapitalgesellschaft verbunden¹⁹⁰ ist oder an denen die zu prüfende Kapitalgesellschaft mehr als 20% der Anteile besitzt.¹⁹¹ Bei der Auslegung der Ausschlussgründe für Abschlussprüfer, die einen Einzelabschluss eines konzernangehörigen Unternehmens prüfen, ist somit die Definition des verbundenen Unternehmens im Sinne der jeweiligen Ausschlussgründe entscheidend.

Für den Konzernabschlussprüfer enthalten die gesetzlichen Ausschlussgründe des HGB Regelungen, welche festlegen, ob und in welchem Umfang bestimmte Ausschlussgründe für den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses entsprechend anzuwenden sind. Bei welchem Unternehmen eines Konzerns das Vorliegen eines Ausschlussgrundes in Bezug auf ein konzernangehöriges Unternehmen zum Ausschluss als Konzernabschlussprüfers führt, bleibt in den gesetzlichen Regelungen selbst, aber auch in Rechtsprechung und Literatur weitgehend ungeklärt.

II. Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und Bestimmung des Konsolidierungskreises

Die Regelung des § 290 Abs. 1 HGB bestimmt zunächst, wann ein Konzernabschluss aufzustellen ist. Gemäß § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB hat ein Mutterunternehmen grundsätzlich dann einen Konzernabschluss aufzustellen, wenn es *„auf ein anderes Unternehmen (Tochterunternehmen) unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben*

¹⁹⁰ vgl. § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1, 2 und 3 HGB

¹⁹¹ vgl. § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1, 2 und 3 HGB

kann“. Die nunmehr auf das Vorliegen eines beherrschenden Einflusses der Mutter auf die Tochter abstellende Regelung wurde durch das BilMoG in das HGB eingefügt. Das zuvor für die Einbeziehungspflicht geltende Beteiligungskriterium wurde durch das BilMoG abgeschafft, ebenso wie das bislang geltende Konzept der einheitlichen Leitung durch das dem anglo-amerikanischen Ansatz folgende Control-Konzept als Grundlage für die Konzernrechnungslegungspflicht ersetzt wurde.¹⁹²

Der beherrschende Einfluss als Generalnorm ergibt sich aus § 290 Abs. 1 HGB. Entsprechend der Begründung des Rechtsausschusses zum BilMoG ist ein beherrschender Einfluss „zu bejahen, wenn ein Unternehmen die Möglichkeit hat, die Finanz- und Geschäftspolitik eines anderen Unternehmens dauerhaft zu bestimmen, um aus dessen Tätigkeit Nutzen zu ziehen“. ¹⁹³ Dabei sind sowohl der mittelbare als auch der unmittelbare beherrschende Einfluss eines Mutterunternehmens gegenüber einem Tochterunternehmen gleich auf welcher Beteiligungsstufe maßgeblich.¹⁹⁴ In Absatz 2 werden sodann bestimmte Fälle eines beherrschenden Einflusses benannt, die die wichtigsten Ausprägungen einer beherrschenden Einflussnahmemöglichkeit darstellen und die unwiderlegliche Vermutung des beherrschenden Einflusses begründen. Die Aufzählung des Absatzes 2 ist aber nicht abschließend zu verstehen.¹⁹⁵

Sofern eine Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses besteht, ist der Konsolidierungskreis zu ermitteln. Der Konsolidierungskreis bezeichnet den Kreis derjenigen Unternehmen, die in den Konzernabschluss nach den Regeln der Vollkonsolidierung einbezogen werden müssen oder, falls Wahlrechte vorhanden sind, einbezogen werden können.¹⁹⁶ Gemäß § 294 Abs. 1 HGB sind grundsätzlich neben dem Mutterunternehmen alle Tochterunternehmungen einzubeziehen. Nicht einbezogen werden müssen Tochterunternehmen unter den Voraussetzungen des § 296 HGB („Konsolidierungswahlrecht“).

¹⁹² MüKo-Bilanzrecht/Busse von Colbe, § 290, Rn. 1

¹⁹³ BT-Drucks. 16/10067; Beckscher Bilanz-Kommentar/Koikowski/Ritter, § 290, Rn. 25

¹⁹⁴ Baumbauch/Hopt-HGB/Merkt, § 290, Rn. 6

¹⁹⁵ MüKo-Bilanzrecht/Busse von Colbe, § 290, Rn. 13

¹⁹⁶ Baumbauch/Hopt-HGB/Merkt, § 290, Rn. 1

III. Der Begriff des verbundenen Unternehmens im Sinne des § 319 HGB

Unabhängig von der Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und der Bestimmung des Konsolidierungskreises stellen die einzelnen Ausschlussgründe des § 319 Abs. 3 Nr. 1, 2 und 3 HGB sowie die Erstreckung auf Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nach Absatz 4 jeweils auf den Begriff des "verbundenen Unternehmens" ab, enthalten jedoch weder eine Legaldefinition noch eine Verweisung, wie der Tatbestandsmerkmal des verbundenen Unternehmens zu bestimmen oder wie das Verhältnis zu den in der vorherigen Ziffer II. beschriebenen Regelungen zur Bestimmung des Konsolidierungskreises ist. Bis zur Entscheidung des X. Zivilsenats des BGH vom 03.06.2004¹⁹⁷ war es umstritten, ob bei der Auslegung dieses Tatbestandsmerkmals auf § 271 Abs. 2 HGB oder auf § 15 AktG abgestellt werden soll. Der BGH entschied in der Rechtssache K. of America, dass insoweit der handelsrechtliche Begriff des verbundenen Unternehmens nach § 271 Abs. 2 HGB und nicht § 15 AktG maßgebend ist.¹⁹⁸ Diese Rechtsauffassung wird vom Rechtsausschuss des Bundestages¹⁹⁹ und der herrschenden Meinung²⁰⁰ geteilt. Eine andere Meinung hingegen hält weiterhin den Rückgriff auf § 15 AktG für die Definition des verbundenen Unternehmens für sinnvoll, da § 271 Abs. 2 HGB in bestimmten Fällen zu Regelungslücken führen könne.²⁰¹ Die Erörterung des Streites, nach welcher Norm der Begriff des verbundenen Unternehmens zu bestimmen ist, ist grundsätzlich nicht Gegenstand dieser Arbeit, wird aber im Zusammenhang mit der Auslegung der einzelnen Ausschlussgründe im Hinblick auf ihre Anwendung im Konzern nachfolgend untersucht werden.

IV. Definition „bedeutende Tochterunternehmen“ nach § 319a Abs. 2 Satz 2 HGB

Anders als bei § 319 Abs. 3 und 4 HGB stellt § 319a Abs. 2 Satz 2 HGB für die Betrachtung des Vorliegens eines Ausschlussgrundes einzubeziehenden Tochterunternehmen nicht auf bestimmte Beteiligungsgrenzen ab (20%-Schranke), sondern verwendet den Begriff des

¹⁹⁷ BGH Urteil vom 03.06.2004, AZ: X ZR 104/03

¹⁹⁸ BGH Urteil vom 03.06.2004, AZ: X ZR 104/03; siehe auch Haufe-Bilanz-Kommentar/Bertram/Brinkmann, § 319, Rn. 73; MüKo-Bilanzrecht/Busse von Colbe, § 319, Rn. 13, 15

¹⁹⁹ BT-Drucks. 15/4054, S. 38

²⁰⁰ Staub-HGB/Habersack/Schürnbrand, § 319, Rn. 48; Beckscher Bilanz-Kommentar/Schmidt, § 319, Rn. 78

²⁰¹ Baumbach/Hueck-GmbHG/Schulze-Osterloh, 18. Auflage 2006, § 41, Rn.101; Ebke/Paal, ZGR 2005, S. 895, 905

bedeutenden Tochterunternehmens. Nach dieser Regelung ist auch der Wirtschaftsprüfer auf der Ebene bedeutender Tochterunternehmen als verantwortlicher Prüfungspartner auf Konzernebene anzusehen. Von einer bedeutenden Tochtergesellschaft ist grundsätzlich immer dann auszugehen, wenn diese mehr als 20% des Konzernvermögens hält oder mit mehr als 20% zum Konzernumsatz beiträgt²⁰², wobei die Größen vor Konsolidierung²⁰³ maßgeblich sind. Umstritten ist jedoch, ob mehrere für sich genommen jeweils unbedeutende Tochterunternehmen zusammengerechnet werden müssen. Der Gesetzgeber hat sich zu dieser Fragestellung nicht geäußert. Die in der Literatur vorherrschende Ansicht lehnt eine solche Zusammenrechnung ab.²⁰⁴ Ein anderer Teil spricht sich für eine Zusammenrechnung aus, wenn auf Ebene der Geschäftsführungs- und Aufsichtsorgane der Tochtergesellschaften ein hohes Maß an Verflechtungen besteht.²⁰⁵ Auch wird vertreten, dass eine Zusammenrechnung entsprechend der gesetzlichen Wertung von § 296 Abs. 2 Satz 2 HGB dann zu erfolgen hat, wenn mehrere Tochtergesellschaften für sich genommen für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln, zwar unbedeutend, zusammen aber nicht von untergeordneter Bedeutung sind.²⁰⁶ Eine Auseinandersetzung mit diesem Streit erfolgt im Zusammenhang mit der Untersuchung der einzelnen Ausschlussgründe im nachfolgenden Kapitel 4.

V. Anwendbarkeit der Ausschlussgründe auf den Konzernabschlussprüfer

1. Gegenstand des Konzernabschlusses

Der bei einer Konzernabschlussprüfung zu prüfende Gegenstand beinhaltet gemäß § 297 Abs. 1 HGB die Konzernbilanz, die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung, den Konzernanhang, die Kapitalflussrechnung, den Eigenkapitalspiegel und fakultativ eine Segmentberichterstattung. Die Prüfung eines nach internationalen Rechnungslegungsstandards aufgestellten Konzernabschlusses beinhaltet gemäß § 315a HGB in Verbindung mit den innerhalb der EU

²⁰² MüKo- Bilanzrecht/*Bormann*, § 319a, Rn. 53; Staub-HGB/*Habersack/Schürnbrand*, § 319a, Rn. 31

²⁰³ Rechtsausschuss BilMoG BT-Drs 16/10067, S. 89

²⁰⁴ Müko-HGB/*Ebke*, § 319a, Rn. 35

²⁰⁵ Staub-HGB/*Habersack-Schürnbrand*, § 319a, Rn. 30; Haufe-Bilanz-Kommentar/*Bertram/Brinkmann*, § 319a, Rn. 27

²⁰⁶ Kölner Komm.-Rechtslegungsrecht/*Müller*, § 319a, Rn. 40; Erchinger/Melcher, DB 2009/Beilage 05, S. 93

anzuwendenden IFRS die Prüfung der Konzernbilanz, eine Gesamtergebnisrechnung, eine Gewinn- und Verlustrechnung, eine Eigenkapital-Veränderungsrechnung, eine Kapitalzuflussrechnung (einschließlich der Darstellung der Zahlungsströme) und den Konzernanhang.

2. Prüfungsumfang des Konzernabschlussprüfers

Mit Inkrafttreten des BilMoG ist die bis dahin zulässige Übernahme geprüfter Jahresabschlüsse von Tochterunternehmen abgeschafft worden. § 317 Abs. 3 HGB sieht nunmehr vor, dass der Konzernabschlussprüfer die Arbeiten eines anderen Abschlussprüfers eines einbezogenen Tochterunternehmens zu prüfen und das Ergebnis seiner Prüfung im Konzernabschluss zu dokumentieren hat.²⁰⁷ Anstelle der zuvor zulässigen Übernahme des Prüfungsergebnisses eines anderen Abschlussprüfers ist nun lediglich eine Verwertung dieses Prüfungsergebnisses vorgesehen. Mit dieser Einführung einer Drittprüfungspflicht soll die volle Verantwortlichkeit des Konzernabschlussprüfers für den Konzernabschluss sichergestellt werden.²⁰⁸

3. Erstreckung der Ausschlussgründe auf den Konzernabschlussprüfer

Die gesetzlichen Ausschlussgründe enthalten jeweils in §§ 319 Abs. 5, 319a Abs. 2 und 319b Abs. 2 HGB Verweisungen, die ihre entsprechende Anwendung auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses vorsehen. Gemäß § 319 Abs. 5 HGB gelten für den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses grundsätzlich die Ausschlussgründe des Abs. 1 Satz 3 (Bescheinigung über die Teilnahme an der Qualitätskontrolle), sowie der Absätze 2 bis 4 entsprechend. In der Regelung zu den besonderen Ausschlussgründen für Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 319a HGB heißt es in Absatz 2, dass Absatz 1 auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses entsprechend anzuwenden ist. Ergänzt wird die Regelung für den Konzernabschlussprüfer durch die Klarstellung in § 319a Abs. 2 Satz 2 HGB, dass auf Konzernebene auch derjenige als verantwortlicher Prüfungspartner gilt, der auf der Ebene bedeutender Tochterunternehmen als für die Durchführung von deren Abschlussprüfung vorrangig verantwortlich bestimmt worden ist. Mit dieser Regelung wird die interne Rotation auf Wirtschaftsprüfer der mit der Konzernabschlussprüfung beauftragten

²⁰⁷ Haufe- Bilanz-Kommentar/*Brinkmann*, § 317, Rn. 50; Kölner Komm.-Rechnungslegungsrecht/*Müller*, § 317, Rn. 13

²⁰⁸ Haufe- Bilanz-Kommentar/*Brinkmann*, § 317, Rn. 50

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ausgedehnt, die mit der Abschlussprüfung bedeutender Tochterunternehmen befasst sind.²⁰⁹ Ferner enthält auch die Regelung über in Netzwerken kooperierende Wirtschaftsprüfer in § 319b Abs. 2 HGB eine Bestimmung, wonach die Ausschlussgründe des Absatz 1 auch auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses entsprechend anzuwenden sind.

²⁰⁹ Staub-HGB/*Habersack-Schürnbrand*, § 319a, Rn. 21; Baumbauch/Hopt-HGB/*Hopt/Merkt*, § 319b, Rn. 11

Kapitel 4 Die Ausschlussgründe des HGB und ihre Auswirkungen im Konzern

A. Die Systematik der Ausschlussgründe des HGB

I. Grundsätzliches

Die grundlegenden gesetzlichen Vorschriften zum Ausschluss eines Abschlussprüfers wegen fehlender Unabhängigkeit finden sich in Deutschland in den §§ 319, 319a und 319b HGB. Die letzte wesentliche Änderung dieser gesetzlichen Regelungen zur Unabhängigkeit erfolgte durch das im 17.06.2016 in Kraft getretene AReG, mit dem der deutsche Gesetzgeber die EU-Abschlussprüfer-RL (Richtlinie 2014/56/EU) umgesetzt und die unmittelbar für Unternehmen von öffentlichem Interesse geltende EU-Abschlussprüfer-VO (Verordnung EU Nr. 537/2014) in die nationalen Regelungen integriert hat. Der Fokus der neuen gesetzlichen Regelungen liegt im Hinblick auf den Ausschluss von Abschlussprüfern auf Unternehmen von öffentlichem Interesse, so dass insbesondere für diese Unternehmen zahlreiche Änderungen in § 319a HGB zu berücksichtigen sind.

II. Überblick über die gesetzlichen Regelungen der §§ 319, 319a und 319b HGB

Die gesetzlichen Regelungen des HGB unterscheiden zwischen Regelungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse, die sich in § 319a HGB finden, sowie Regelungen zum Ausschluss von Abschlussprüfern, die für alle Unternehmen gelten und in § 319 HGB enthalten sind. Darüber hinaus regelt § 319b HGB, wann ein Abschlussprüfer, der einem Netzwerk angehört, wegen fehlender Unabhängigkeit von der Abschlussprüfung ausgeschlossen ist.

1. Ausschluss als Abschlussprüfer durch die Generalklausel (§ 319 Abs. 2 HGB)

§ 319 Abs. 2 HGB enthält die grundlegende Regelung, nach der ein Wirtschaftsprüfer immer dann nicht als Abschlussprüfer tätig werden darf, wenn die Besorgnis der Befangenheit besteht. Dies ist insbesondere dann anzunehmen, wenn Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art zu dem zu prüfenden Unternehmen vorliegen oder die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers aufgrund eines Beschäftigungsverhältnisses oder sonstiger Verbindungen

gefährdet sein könnte.²¹⁰ § 319 Abs. 2 HGB enthält somit eine Grundregel für den Ausschluss eines Abschlussprüfers, während Absatz 3 und § 319a HGB konkrete Ausschlussgründe in Form unwiderlegbarer gesetzlicher Vermutungen enthalten.²¹¹ Bei der Beurteilung der Frage, ob eine Besorgnis der Befangenheit besteht, kommt es nicht auf die subjektive Einschätzung des Abschlussprüfers an, sondern darauf dass entsprechend § 21 Abs. 3 Satz 1 BS WP/vBP Umstände, wie Eigeninteressen, Selbstprüfung, Interessenvertretung oder persönliche Vertrautheit, gegeben sind, die aus Sicht eines verständigen Dritten geeignet sind, die Urteilsbildung unsachgemäß zu beeinflussen.²¹² Entsprechend der Regelung in Art. 22 der Abschlussprüferrichtlinie (Richtlinie 2006/43/EG) wird die Besorgnis der Befangenheit definiert als die Sicht, aus der ein objektiver, verständiger und informierter Dritter den Schluss ziehen würde, dass die Unabhängigkeit gefährdet ist.²¹³

2. Absolute Ausschlussgründe für sämtliche Abschlussprüfungen (§ 319 Abs. 3 HGB)

§ 319 Abs. 3 HGB enthält einen Katalog von absoluten Ausschlussgründen. Mit Erfüllung der Tatbestände dieses Katalogs wird die Befangenheit unwiderleglich vermutet und ein Wirtschaftsprüfer ist automatisch von der Abschlussprüfung ausgeschlossen.²¹⁴ Die Ausschlussgründe des Abs. 3 müssen nicht unbedingt in der Person des Wirtschaftsprüfers vorliegen, sondern es ist ausreichend, wenn einer der in Absatz 3 genannten Ausschlussgründe bei einer Person vorliegt, mit der der Wirtschaftsprüfer seinen Beruf gemeinsam ausübt. Durch diese sogenannte Sozietätsklausel sollen indirekte Abhängigkeiten und Befangenheiten ausgeschlossen werden, da zwischen Partnern in einer Sozietät von einer Gleichrichtung der Interessen auszugehen ist.²¹⁵ Im Einzelnen enthält § 319 Abs. 3 HGB folgende Ausschlussgründe:

²¹⁰ Koller/Kindler/Roth/Morck-HGB/Morck, § 319, Rn. 3; Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, § 319, Rn. 4 ff.

²¹¹ Staub-HGB/Habersack/Schürnbrand, § 319, Rn. 16 ff.; Koller/Kindler/Roth/Morck-HGB/Morck, § 319, Rn. 3; Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, § 319, Rn. 6

²¹² § 21 Abs. 3 Satz 1 BS WP/vBP

²¹³ Art. 22 Richtlinie 2006/43/EG (Abschlussprüferrichtlinie)

²¹⁴ Kölner Komm.-Rechnungslegungsrecht/Müller, § 319, Rn. 49

²¹⁵ BT-Drucks. 10/317, S. 96; Kölner Komm.-Rechnungslegungsrecht/Müller, § 319, Rn. 51

- Nr.1: Ausschluss wegen Anteilsbesitz und finanziellen Interessen
- Nr.2: Ausschluss wegen Organmitgliedschaft oder Arbeitnehmerstellung
- Nr.3: Ausschluss wegen prüfungsfremder Mitwirkung
- Nr.4: Ausschluss wegen Beschäftigung befangener Personen
- Nr.5: Ausschluss wegen Umsatzabhängigkeit

3. Besondere Ausschlussgründe bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 319a HGB)

Der ausschließlich für Unternehmen von öffentlichem Interesse geltende § 319a HGB enthält ebenfalls einen Katalog absoluter Ausschlussgründe, die eine unwiderlegliche gesetzliche Vermutung der Befangenheit eines Wirtschaftsprüfers begründen und somit zu dessen Ausschluss als Abschlussprüfer führen. Im Einzelnen normiert § 319a HGB folgende Ausschlussgründe:

- Nr.1: Ausschluss wegen finanzieller Abhängigkeit
- Nr.2: Ausschluss wegen der Erbringung von Rechts- oder Steuerberatungsleistungen
- Nr.3: Ausschluss wegen der Mitwirkung an Rechnungslegungsinformationssystemen
- Nr.4: Ausschluss wegen Prüfungsverantwortlichkeit in sieben oder mehr Fällen.

Die Ausschlussgründe des § 319a HGB gelten nicht nur für den betroffenen Wirtschaftsprüfer selbst, sondern auch, wenn diese durch Ehegatten oder Lebenspartner (§ 319a Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 319 Abs. 2 Satz 2 HGB) oder durch eine Person verwirklicht werden, mit der der Wirtschaftsprüfer gemeinsam seinen Beruf ausübt (§ 319a Abs. 2 Satz 3 HGB). Die Erstreckung auf Wirtschaftsprüfungsgesellschaften richtet sich nach § 319a Abs. 2 Satz 4 und 5 HGB.

4. Ausschluss wegen Netzwerkangehörigkeit (§ 319b HGB)

Der durch das BilMoG eingeführte § 319b HGB dehnt die Unabhängigkeitsvorschriften der §§ 319 und 319a HGB auf Netzwerkabhängigkeiten aus. Diese Vorschrift geht über die für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften geltenden Anforderungen an die Unabhängigkeit hinaus, ist

aber inhaltlich weniger streng.²¹⁶ Mit der Einfügung des § 319b HGB wurde Art. 22 der Abschlussprüferrichtlinie 2006 umgesetzt.

III. Rechtsfolgen des Vorliegens eines Ausschlussgrundes

Die Rechtsfolgen des Verstoßes gegen einen der Ausschlussstatbestände waren vor dem BilReG nicht ausdrücklich gesetzlich geregelt. Nach Rechtsprechung des BGH waren die Ausschlussgründe der §§ 319 Abs. 2 bis 4 und 319a HGB als Verbotsgesetze im Sinne des § 134 BGB zu verstehen.²¹⁷ Nunmehr enthält das Gesetz in § 318 Abs. 3 HGB Regelungen zu den wesentlichen Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen die Ausschlussgründe des HGB. Grundsätzlich ist jedoch zu unterscheiden zwischen den Rechtsfolgen in Bezug auf

- die Bestellung des Abschlussprüfers
- den geprüften Abschluss und
- den schuldrechtlichen Prüfungsvertrag und dabei insbesondere den Vergütungsanspruch des Abschlussprüfers.

1. Rechtsfolgen für die Bestellung des Abschlussprüfers

Wird ein Abschlussprüfer bestellt, obwohl er wegen des Vorliegens von Ausschlussgründen von der Abschlussprüfung ausgeschlossen gewesen wäre, ist die Wirksamkeit seiner Bestellung gleichwohl wirksam. Anfechtungs- und Nichtigkeitsklagen gegen den Beschluss der Hauptversammlung zur Wahl des Abschlussprüfers sind ausgeschlossen, soweit sich diese auf Gründe stützen, die ein gerichtliches Ersetzungsverfahren nach § 318 Abs. 3 HGB rechtfertigen. Im Wege des Ersetzungsverfahrens gemäß § 318 Abs. 3 HGB kann das Vorliegen von Ausschlussgründen der §§ 319 Abs. 2 bis 4 und 319a HGB geltend gemacht und die Bestellung eines anderen Abschlussprüfers erreicht werden, allerdings nicht mehr nach Erteilung des Bestätigungsvermerkes (vgl. § 318 Abs. 3 Satz 7 HGB).

²¹⁶ BT-Drucks. 16/10067 (RegE BilMoG)

²¹⁷ BGH, Urteil vom 21.01.2010, AZ: Xa ZR 175/07

2. Rechtsfolgen für den geprüften Abschluss

In der Regelung des § 256 Abs. 1 Nr. 3 AktG nach Änderung durch das BilReG wird ausdrücklich klargestellt, dass der Jahresabschluss nur dann nichtig ist, wenn er von Personen geprüft worden ist, die aus anderen Gründen als wegen des Vorliegens eines Ausschlussgrundes der §§ 319 Abs. 2 bis 4, 319a Abs. 1 und 319b HGB nicht zum Abschlussprüfer hätten bestellt werden dürfen. Damit führt das Vorliegen der Ausschlussgründe der §§ 319 Abs. 2 bis 4, 319a Abs. 1 und 319b HGB nicht zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses.²¹⁸

3. Rechtsfolgen für den schuldrechtlichen Prüfungsvertrag und den Vergütungsanspruch des Abschlussprüfers

Seit Inkrafttreten des BilReG ist davon auszugehen, dass das Vorliegen eines Ausschlussgrundes zur Nichtigkeit des Prüfungsvertrages gemäß § 134 BGB im Zeitpunkt des Abschlusses des Prüfungsvertrages führt (Anfängliche Inhabilität), und zwar unabhängig davon, ob es sich um einen absoluten Ausschlussgrund (§ 319 Abs. 3 oder 4, § 319a oder § 319b HGB) oder einen Ausschluss aufgrund der Generalklausel des § 319 Abs. 2 HGB handelt.²¹⁹ Die im Referentenentwurf zum BilReG vorgesehene Regelung, nach der dem Abschlussprüfer in diesem Fall kein Entgelt gebühre, wurde nicht ins Gesetz übernommen. Daher ist das Schicksal des Vergütungsanspruchs nach den allgemeinen Vorschriften zu bestimmen, wonach die Nichtigkeit des Prüfungsauftrages zum Wegfall des vertraglichen Vergütungsanspruchs führt.²²⁰

Tritt die Verwirklichung eines Ausschlussgrundes hingegen erst nach Abschluss eines Prüfungsvertrages ein (nachträgliche Inhabilität), so berührt die Inhabilität die Wirksamkeit des Prüfungsvertrages nicht, insbesondere besteht keine Nichtigkeit nach § 134 BGB.²²¹ Die Gesellschaft kann den Prüfungsauftrag gemäß § 318 Abs. 1 Satz 5 HGB jedoch nach Bestellung

²¹⁸ MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319, Rn. 142

²¹⁹ Staub-HGB/Habersack/Schürnbrand, § 319, Rn. 79; MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319, Rn. 142; Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, § 319 Rn. 31; MüKo-HGB/Ebke, § 319, Rn. 38; BT-Drucks. 15/3419, S. 37 (BegrRegE BilReG)

²²⁰ Staub-HGB/Habersack/Schürnbrand, § 319, Rn. 79; MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319, Rn. 145; Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, § 319, Rn. 29; Haufe-Bilanz-Kommentar/Dodenhoff, § 319, Rn. 82; MüKo-HGB/Ebke, § 319, Rn. 35

²²¹ BGH, Urteil vom 21.01.2010, AZ: Xa ZR 175/07

eines anderen Abschlussprüfers im Wege des Ersetzungsverfahrens nach Absatz 3 widerrufen. Ob der Widerruf dazu führt, dass die Gesellschaft von der Verpflichtung zur Vergütung des Abschlussprüfers gemäß §§ 275 Abs. 1, 326 Abs. 1 BGB wegen Unmöglichkeit der Leistung frei wird²²² oder ein Honoraranspruch für geleistete Arbeit erhalten bleibt²²³, war umstritten. In seiner Entscheidung vom 21.01.2010 führt der BGH dazu aus, dass der Wirtschaftsprüfer die vereinbarte Vergütung nicht für diejenige Prüfungstätigkeit beanspruchen könne, die er unter Verstoß gegen das Selbstprüfungsverbot entfaltet hat.²²⁴ Denn insoweit sei es dem Wirtschaftsprüfer rechtlich unmöglich, nach den vertraglich geschuldeten Erfolg herbeizuführen. Einen Vergütungsanspruch für vor dem Bemerken des Ausschlussgrundes erbrachte Teilleistungen des Abschlussprüfers hält der BGH für denkbar, sofern diese für den Prüfungsbericht verwendbar sind.

B. § 319 Abs. 2 HGB - Ausschluss wegen der Besorgnis der Befangenheit (Generalklausel)

I. Tatbestand

Die Generalklausel des § 319 Abs. 2 HGB ist nach der Prüfung der vorrangigen absoluten Ausschlussgründen als Auffangtatbestand zu prüfen.²²⁵ Abweichend von der Gesetzessystematik wird die Generalklausel bei der Untersuchung der Auswirkungen der einzelnen Ausschlussgründe der §§ 319, 319a und 319b HGB im Konzern vor der Untersuchung der absoluten Ausschlussgründe behandelt. Dies erscheint systematisch sinnvoll, da möglicherweise identifizierte Regelungslücken der absoluten Ausschlussgründe im Konzern über die Generalklausel geschlossen werden könnten.

Die Generalklausel des § 319 Abs. 2 HGB geht auf das Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG) zurück und bildet den Grundtatbestand zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers.²²⁶ Danach

²²² MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319, Rn. 150; Haufe-Bilanz-Kommentar/Dodenhoff, § 319, Rn. 82

²²³ BGH Urteil vom 21.01.2010, AZ: Xa ZR 175/07; Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, § 319 Rn. 29; Haufe-Bilanz-Kommentar/Dodenhoff, § 319, Rn. 8; a.A. MüKo-HGB/Ebke, § 319, Rn. 44; Gelhausen/Heinz, WPg 2005, S. 702;

²²⁴ BGH Urteil vom 21.01.2010, AZ: Xa ZR 175/07

²²⁵ MüKo-HGB/Ebke, § 319, Rn. 20; Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, § 319, Rn. 6

²²⁶ Arbeitskreis Bilanzrecht, Stellungnahme BilReG, BB 2004, S. 546, 548

darf ein Wirtschaftsprüfer nicht zum Abschlussprüfer bestellt werden, wenn Gründe vorliegen, nach denen die Besorgnis der Befangenheit besteht. Zudem benennt § 319 Abs. 2 HGB bereits konkrete Beispiele für das Vorliegen der Besorgnis der Befangenheit, nämlich Beziehungen geschäftlicher, persönlicher oder finanzieller Art. In der Regierungsbegründung zum BilReG wird die Generalklausel durch die Bildung von Fallgruppen konkretisiert, nämlich (1) ein nicht nur untergeordnetes Eigeninteresse wirtschaftlicher oder sonstiger Art am Ergebnis der Prüfung, (2) eine Selbstprüfung, (3) die Interessenvertretung für oder gegen die zu prüfende Gesellschaft, (4) eine übermäßige Vertrauensbeziehung zur Unternehmensführung und (5) die besondere Einflussnahme durch die zu prüfende Kapitalgesellschaft.²²⁷ Ebenso stellt die Einschüchterung des Mandanten einen Grund dar, der die Besorgnis der Befangenheit begründet.²²⁸

Auch auf europäischer Ebene wurden in der EU Empfehlung 2002 bestimmte besondere - zum Teil bereits in den absoluten Ausschlussgründen der §§ 319, 319a HGB enthaltene - Umstände benannt, die die Besorgnis der Befangenheit begründen können. Hier werden folgende Fallgruppen ausgeführt und näher erläutert: (1) finanzielle Beteiligungen, (2) Geschäftliche Beziehungen (u.a. unübliche Beziehungen, Einschüchterung), (3) Beschäftigung beim Mandanten (u.a. Wechsel eines Mitglieds des Prüfungsteams zum Prüfungsmandanten; bei Innehabung einer Schlüsselfunktion in der Prüfungsgesellschaft dann beim Mandanten zweijährige Cooling off-Periode), (4) Übernahme einer Führungs- oder Kontrollfunktion beim Mandanten, (5) Aufnahme einer Tätigkeit bei einer anderen Prüfungsgesellschaft, (6) verwandtschaftliche oder sonstige persönliche Beziehungen, (7) Nichtprüfungsleistungen (Erstellung von Buchungsunterlagen und Jahresabschlüssen, Entwicklung und Umsetzung von Finanzinformationssystemen, Bewertungsleistungen, Beteiligung an der Innenrevision des Mandanten, Auftreten für den Mandanten bei der Beilegung von Rechtstreitigkeiten, Einstellung von Führungskräften), (8) Honorare für Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen, (9) Rechtstreitigkeiten, (10) über einen langen Zeitraum tätige leitende Mitarbeit.²²⁹

Zudem werden die in der Generalklausel benannten Kategorien, die eine Besorgnis der Befangenheit begründen können, in § 319 Abs. 3 - 4 und § 319a HGB konkretisiert sowie in

²²⁷ BT-Drucks. 15/3419, S. 38 (RegE BilReG)

²²⁸ BT-Drucks. 15/3419, S. 38 (RegE BilReG)

²²⁹ EU Empfehlung 2002, B. 1-9; siehe auch Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, § 319, Rn. 8

§ 319b auf das Netzwerk des Abschlussprüfers erstreckt.²³⁰ Die Gründe für die Besorgnis der Befangenheit können somit auch von einem Partner des Abschlussprüfers herrühren, da die Sozietätsklausel des § 319 Abs. 3 Satz 1 die Generalklausel nicht sperrt.²³¹

Mit den zuvor beschriebenen Fallgruppen haben der nationale und der europäische Gesetzgeber zahlreiche Gründe beschrieben, die eine Besorgnis der Befangenheit begründen können. Als Maßstab für das tatsächliche Vorliegen der Besorgnis der Befangenheit ist ein objektiver Maßstab anzusetzen, nämlich die Sicht eines vernünftigen und verständigen Dritten. Die innere Unabhängigkeit, d.h. ob sich der Abschlussprüfer tatsächlich befangen ist oder sich für befangen hält, ist hingegen unerheblich.²³² Im Ergebnis ist daher eine Abwägung im Einzelfall unter Berücksichtigung der zur Reduzierung erkannter Risiken getroffener Maßnahmen durchzuführen. Eine Vermutung der Befangenheit besteht hingegen anders als bei den absoluten Ausschlussgründen der §§ 319 Abs. 3 - 4 und 319a HGB nicht.

II. Abwendung des Ausschlusses durch Sicherungs- und Schutzmaßnahmen

Bei der Abwägung im Einzelfall sind etwaige von einem Abschlussprüfer oder einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft getroffene interne Maßnahmen zur Reduzierung erkannter Risiken und zur Wahrung der Objektivität zu berücksichtigen.²³³ Solche Maßnahmen kommen aber nicht in Betracht, um die Anwendbarkeit der absoluten Ausschlussgründe der §§ 319 Abs. 3 - 4 und 319a HGB abzuwenden, da hier eine unwiderlegliche Vermutung der Befangenheit besteht. Im Regierungsentwurf heißt es hierzu eher zurückhaltend, die Besorgnis der Befangenheit „*mag unter Umständen im Einzelfall ausgeräumt werden können*“.²³⁴ Die EU Empfehlung aus 2002 hingegen benennt konkrete Beispiele in Betracht kommender Sicherungs- und Schutzmaßnahmen („safeguards“), wie zum Beispiel getrennte Verantwortlichkeiten und Kenntnisse bei der Durchführung spezieller Nichtprüfungsaufträge („chinese walls“), routinemäßige Unterrichtung des Unabhängigkeitsbeauftragten in der Prüfungsgesellschaft, Nachschau der Prüfung durch einen unbeteiligten Prüfungspartner

²³⁰ BT-Drucks. 15/3419, S. 38; MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319, Rn. 36

²³¹ Baumbach/Hopt-HGB/Hopt-Merkt, § 319, Rn.7

²³² BT-Drucks. 15/3419, S. 38 (RegE BilReG)

²³³ Staub-HGB/Habersack/Schürnbrand, § 319, Rn. 24; Baumbach/Hopt-HGB/Hopt-Merkt, § 319, Rn.10

²³⁴ BT-Drucks. 15/3419, S. 38 (RegE BilReG)

(interner Review), externe Nachschau durch einen anderen Abschlussprüfer oder Beratung durch die Aufsichtsbehörde.²³⁵

III. Anpassungen durch das AReG

Infolge der Umsetzung des AReG wurde § 319 Abs. 2 HGB wie folgt ergänzt:

„(2) Ein Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer ist als Abschlussprüfer ausgeschlossen, wenn während des Geschäftsjahres, für dessen Schluss der zu prüfende Jahresabschluss aufgestellt wird, oder während der Abschlussprüfung Gründe, insbesondere Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art, vorliegen, nach denen die Besorgnis der Befangenheit besteht.“

[Anmerkung der Verfasserin: Unterstreichungen stellen Ergänzungen durch das AReG dar]

Mit der vorgenommenen Ergänzung stellt der Gesetzgeber nunmehr klar, dass die Gründe, auf denen die Befangenheit beruht, entweder in dem Geschäftsjahr, das Gegenstand der Prüfung ist, vorgelegen haben müssen oder während der Dauer der Prüfung, die typischerweise zeitlich nach dem Abschluss des Geschäftsjahres liegt, für das der Jahresabschluss geprüft werden soll. Bislang enthielt die Generalklausel keine derartige zeitliche Vorgabe. Offenbar bezieht sich der nationale Gesetzgeber mit dieser Ergänzung auf den durch die EU-Abschlussprüfer-RL neu gefassten Art. 22 Abs. 1, der folgende Regelung enthält: *„Diese Unabhängigkeit ist zumindest sowohl für den Zeitraum erforderlich, auf den sich die zu prüfenden Abschlüsse beziehen, als auch für die Dauer der Abschlussprüfung.“*²³⁶ Dieser Satz bezieht sich auf die generelle Verpflichtung der Mitgliedstaaten, unabhängige Abschlussprüfungen sicherzustellen.

Grundsätzlich erscheint es auch angemessen, die Fälle während des zu prüfenden Geschäftsjahres zu erfassen, da während dieses Zeitraumes der Gegenstand der anschließenden Abschlussprüfung gestaltet wird. Nach Abschluss des Geschäftsjahres stehen die zu prüfenden Tatsachen zwar fest, jedoch könnte deren Betrachtung durch einen befangenen Abschlussprüfer ohne die gebotene Unabhängigkeit zu einem Defizit in der Abschlussprüfung führen (z.B. der Erteilung eines Bestätigungsvermerks, obwohl die Voraussetzungen nicht vorlagen), so dass auch dieser Zeitraum zu berücksichtigen ist. Zeiträume vor Beginn des Geschäftsjahres und nach Abschluss der Prüfung sind nun aber nicht umfasst, wobei Zeiträume nach Beendigung der Abschlussprüfung auch nicht relevant sein dürften. Eine etwaige Befangenheit in einem

²³⁵ EU Empfehlung 2002, B. 7.1; dazu auch Baumbach/Hopt-HGB/Hopt-Merkt, § 319, Rn. 9, 10

²³⁶ Erwägungsgrund 14 zu Art. 22 Abs. 1 Richtlinie 2014/56/EU

Zeitraum vor Beginn des der Prüfung zugrunde liegenden Geschäftsjahres hingegen könnte durchaus fortwirken.

Fallbeispiel:

A ist Geschäftsführer bei Gesellschaft XY und scheidet als solcher zum Ende des Jahres 2015 aus. Kurz vor Ausscheiden führt er einen Gesellschafterbeschluss herbei, aufgrund dessen sein Bruder B, der als Wirtschaftsprüfer tätig ist, mit der Abschlussprüfung für 2016, welche in der Regel im Jahr 2016 erfolgt, beauftragt wird und verschafft ihm ebenfalls für 2016 lukrative Beratungsaufträge unter Ausnutzung der gesetzlichen Grenzen.

Der zuvor geschilderte Fall zeigt, dass eine zeitliche Eingrenzung der Generalklausel in ihrer Funktion als umfassender Auffangtatbestand zu Regelungslücken führen kann, insbesondere da ein weiteres Korrektiv im deutschen Recht nicht vorliegt. Im Konzern sind neben dem vorstehenden Fallbeispiel zahlreiche weitere die Unabhängigkeit eines Abschlussprüfers beeinträchtigende Konstellationen denkbar. Die im Zuge der Umsetzung des AReG vorgenommene Ergänzung der Generalklausel ist daher kritisch zu bewerten, insbesondere da eine Notwendigkeit für diese Ergänzung - etwa aufgrund der neuen EU-Vorgaben zur Abschlussprüfung - nicht ersichtlich ist. Die EU-Abschlussprüfer-RL jedenfalls stellt klar, dass die Unabhängigkeit zumindest während des zu prüfenden Geschäftsjahres als auch während der Prüfung sichergestellt sein muss, verbietet aber nicht eine zeitlich darüberhinausgehende Sicherstellung der Unabhängigkeit.

IV. Auswirkungen auf den Abschlussprüfer der Einzelabschlüsse

Grundsätzlich kommt ein Ausschluss als Abschlussprüfer aufgrund der Generalklausel immer dann in Betracht, wenn die absoluten Ausschlussgründe der §§ 319 Abs. 3, 319a Abs. 1 und 319b HGB nicht eingreifen, insbesondere wenn die dort benannten Schwellenwerte nicht erreicht werden. Der Ausschluss wegen der Generalklausel des § 319 Abs. 2 HGB wird jedoch nicht von der Erstreckung auf Ehegatten und Lebensgefährten nach Abs. 2 Satz 2 umfasst. Allerdings dürften Beziehungen von Ehegatten oder Lebensgefährten zu der zu prüfenden Gesellschaft Beziehungen persönlicher Art im Sinne der Generalklausel darstellen und somit im Rahmen der Abwägung zu berücksichtigen sein. Gleiches gilt für die Erstreckung auf Personen, mit denen der Wirtschaftsprüfer seinen Beruf gemeinsam ausübt. Die Erstreckungsregelung für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften des Absatzes 4 hingegen verweist ausdrücklich auf die Generalklausel. Demnach ist eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft von der

Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn eine der in Absatz 4 benannten Personen oder Gesellschaften aufgrund der Besorgnis der Befangenheit nach Absatz 2 ausgeschlossen ist.

V. Auswirkungen auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses

Die Generalklausel gilt gemäß § 319 Abs. 5 HGB für den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses entsprechend. Diese entsprechende Anwendung dürfte so zu verstehen sein, dass Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art, nach denen die Besorgnis der Befangenheit besteht, in Bezug auf jedes in den Konzernabschluss einbezogenes Unternehmen zu berücksichtigen sind.

VI. Die Generalklausel als Korrektiv

Sofern das Ergebnis der nachfolgenden Untersuchung der verschiedenen absoluten Ausschlussgründe zu Regelungslücken führt in der Gestalt, dass ein absoluter Ausschlussgrund den Abschlussprüfer eines Einzelabschlusses oder eines Konzernabschlusses nicht erfasst, aber gleichwohl die Besorgnis der Befangenheit besteht, könnte die Regelungslücke über die Generalklausel geschlossen werden. Ob und inwieweit die Generalklausel ein geeignetes Mittel darstellt, um etwaige Regelungslücken zu schließen, ist im Zusammenhang mit der nachfolgenden Untersuchung der einzelnen Ausschlussgründe zu bewerten. In einigen Konstellationen ist davon auszugehen, dass ein zwingender Ausschluss durch die Anwendung eines absoluten Ausschlussgrundes zu unbilligen Ergebnissen führt. Die Generalklausel würde hier das geeignete Korrektiv darstellen, um eine flexible und angemessene Würdigung der Umstände des Einzelfalles zu ermöglichen. Dies setzt aber voraus, dass die Generalklausel im Hinblick auf ihre Wirkungsweise ein effektives Instrument darstellt, sowohl für den Wirtschaftsprüfer selbst als auch für die zu prüfende Gesellschaft die Überlegungen und Abwägungen des jeweiligen Einzelfalles durch entsprechende Dokumentations- und Offenlegungspflichten nachvollziehen zu können.

In diesem Zusammenhang regelt § 21 Abs. 3 der Berufssatzung WP/vBP, dass vor Annahme eines Auftrages sowie während der gesamten Dauer der Auftragsdurchführung zu prüfen ist, ob die Unbefangenheit gefährdende Umstände vorliegen. Anderenfalls ist die Tätigkeit nach § 49 Berufssatzung WP/vBP zu versagen. Zudem ist die Einhaltung der Anforderungen der §§ 319 bis 319b HGB Bestandteil des nach § 55b WPO erforderlichen internen Qualitätssicherungssystems. Die zur Überprüfung getroffenen Maßnahmen und dabei festgestellte kritische Sachverhalte sind in den Arbeitspapieren schriftlich zu dokumentieren.

Diese Erwägungen beziehen sich auch auf die Frage, ob eine im Sinne der Generalklausel zum Ausschluss führende Besorgnis der Befangenheit vorliegt oder nicht. Auch sind die in § 22 BS WP/vBP näher beschriebenen Schutzmaßnahmen darzustellen. Darüber fand sich bereits in § 51b Abs.4 WPO a.F. eine Regelung, wonach der Wirtschaftsprüfer in den zu internen Zwecken gefertigten Arbeitspapieren die zur Überprüfung seiner Unabhängigkeit getroffenen Maßnahmen im Sinn des § 319 Abs. 2 bis 5 und des § 319a HGB ergriffenen Maßnahmen, seine Unabhängigkeit gefährdende Umstände und ergriffene Schutzmaßnahmen schriftlich zu dokumentieren hat. Die Arbeitspapiere des Wirtschaftsprüfers sind ihrer Art nach jedoch nicht zur Herausgabe an den Prüfungsmandanten bestimmt, sondern dienen internen Zwecken.

Die EU-Abschlussprüfer-RL nimmt zu dieser Überlegung in den Gründen unter (6) ebenfalls Stellung. Hierin heißt es: *„Um diese Unabhängigkeit zu wahren, sollten Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften alle Fälle aufzeichnen, in denen ihre Unabhängigkeit gefährdet ist, und auch die Schutzmaßnahmen protokollieren, die zur Verminderung dieser Gefahren getroffen werden. Wenn die Gefahren für ihre Unabhängigkeit selbst nach Anwendung solcher Schutzmaßnahmen zu bedeutsam sind, sollten sie zudem von dem Prüfungsmandat zurücktreten oder es nicht annehmen.“*²³⁷

Der deutsche Gesetzgeber hat diese Vorgabe im Rahmen der umfassenden Anpassung von § 51 b WPO umgesetzt.²³⁸ Hier wurde folgender neue Nr. 1 in Abs. 4 Satz 2 eingefügt:

„Der Berufsangehörige hat in der Prüfungsakte auch zu dokumentieren,

- 1. ob er die Anforderungen an seine Unabhängigkeit im Sinn des § 319 Absatz 2 bis 5 und des § 319a des Handelsgesetzbuchs erfüllt, ob seine Unabhängigkeit gefährdende Umstände vorliegen, sowie die zur Verminderung dieser Gefahren ergriffenen Schutzmaßnahmen, ...“*

In dem ausschließlich für börsennotierte Unternehmen i.S.v. § 3 Abs. 1 AktG geltenden Corporate Governance Kodex findet sich hingegen in Ziff. 7.2.1 DCGK eine Regelung, wonach der Aufsichtsrat vor Unterbreitung seines Wahlvorschlages eine Unabhängigkeitserklärung von

²³⁷ Erwägungsgrund 6, Richtlinie 2014/43/EG

²³⁸ APAReG, BGBl. Teil 1, S. 1142 ff.

dem vorzuschlagenden Prüfer einholen soll.²³⁹ Es handelt sich hierbei um eine ausdrücklich für den Prüfungsmandanten und damit für externe Zwecke zu erstellende Erklärung. Generell erscheint es sinnvoll, im Rahmen einer Abwägung aufgrund der Generalklausel, die eine Tätigkeit als Abschlussprüfer zulässt, oder bei Fällen, in denen eine entsprechende Anwendung der absoluten Ausschlussgründe nach § 319 Abs. 5 oder § 319a Abs. 2 Satz 1 HGB auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses zu unzumutbaren Ergebnissen führt, entsprechende für externe Zwecke bestimmte Dokumentations- und Offenlegungspflichten ähnlich der vom Corporate Governance Kodex vorgesehenen Unabhängigkeitserklärung, inhaltlich jedoch entsprechend der Vorgaben des § 21 Abs. 3 der BS WP/vBP, zu etablieren. Ebenso scheint eine Verpflichtung zur Abgabe einer vergleichbaren verpflichtenden Erklärung bei allen Abschlussprüfungen von konzernangehörigen Unternehmen sinnvoll, da eine solche Erklärung dem für die Abschlussprüfung zuständigen Organ oder Gremium der Gesellschaft eine adäquate Grundlage bietet für seine Prüfungspflichten und ein etwaiges Ersetzungsverfahren. Zudem wird der potenzielle Abschlussprüfer gezwungen, sich aufgrund derartiger Dokumentations- und Offenlegungspflichten noch intensiver mit der Befassung der in Betracht kommenden Ausschlussgründe auseinanderzusetzen.

Mit der Dokumentationspflicht in § 51b WPO und den Anpassungen durch das APAREG wurde der vorstehend aufgezeigte Kritikpunkt an der Wirkungsweise der Generalklausel zwar aufgegriffen. Gleichwohl wäre die Etablierung einer zusätzlichen Offenlegungspflicht gegenüber Prüfungsmandanten vorzugswürdig gegenüber der derzeitigen Rechtslage, die es dem Prüfungsmandanten auferlegt, gezielt bei seinem potenziellen Abschlussprüfer nachzufragen. Gerade eine solche Offenlegungspflicht dürfte den positiven Effekt verstärken, da bekannt ist, dass lediglich interne Dokumentationen üblicherweise nicht mit der Ausführlichkeit erstellt werden, wie für den Prüfungsmandanten bestimmte und zudem interne Dokumentationen nachträglich bearbeitet werden könnten.

Im umgekehrten Fall, bei dem die entsprechende Anwendung der absoluten Ausschlussgründe zu einem unzumutbaren Ergebnis für den Konzernabschlussprüfer führt, ist der Anwendungsbereich der Generalklausel nicht eröffnet. Allerdings könnte die Generalklausel im Rahmen einer teleologischen Reduktion der Übertragung der absoluten Ausschlussgründe

²³⁹ vgl. MüKo-Bilanzrecht/*Bormann*, § 319, Rn. 66

zu einem angemessenen Ergebnis führen. Dies wird ebenfalls im Zusammenhang mit der Bewertung der einzelnen Ausschlussgründe untersucht.

C. Die absoluten Ausschlussgründe des § 319 Abs. 3 HGB

I. Systematik des Ausschlusses gemäß § 319 HGB

§ 319 Abs. 2 HGB enthält zunächst den Grundsatz, dass ein Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer ausgeschlossen ist, wenn Gründe vorliegen, nach denen die Besorgnis der Befangenheit besteht. Hintergrund ist, dass die Funktion des Abschlussprüfers erfordert, dass sich dieser bei der Beurteilung des zu prüfenden Sachverhalts nicht von sachfremden Erwägungen beeinflussen lässt. Die Schwierigkeit besteht tatsächlich jedoch darin, festzustellen und nachzuweisen, ob ein Abschlussprüfer tatsächlich befangen ist, denn dies ist oftmals eine Frage der inneren Einstellung. Um der Problematik des Nachweises einer Befangenheit gerecht zu werden, stellt der Gesetzgeber für bestimmte Konstellationen der Befangenheit in den Ausschlussgründen des Absatzes 3 eine unwiderlegliche Vermutung der Befangenheit²⁴⁰ auf, indem er bestimmte Fallgruppen benennt, bei denen typischerweise von einer Befangenheit auszugehen ist.

Somit ist § 319 Abs. 2 als Generalklausel zu verstehen und schließt Wirtschaftsprüfer aus, wenn Gründe vorliegen, nach denen die Besorgnis der Befangenheit besteht. Zudem enthält Absatz 2 Anhaltspunkte, wann die Besorgnis der Befangenheit angenommen werden kann, nämlich bei Beziehungen zwischen dem Prüfer und der Gesellschaft geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art.²⁴¹ Eine Konkretisierung dieser Anhaltspunkte erfolgt sodann in Absatz 3 bis 5. Daraus folgt, dass die Prüfung der absoluten Ausschlussgründe der Absätze 3 bis 5 der Prüfung der Generalklausel des Absatzes 2 vorgeht.²⁴²

²⁴⁰ BT-Drucks 15/3419, S. 38 (BegrRegE BilReG)

²⁴¹ Staub-HGB/*Habersack-Schürnbrand*, § 319, Rn. 20-22; MüKo-Bilanzrecht/*Bormann*, § 319, Rn. 33, 34

²⁴² Staub-HGB/*Habersack-Schürnbrand*, § 319, Rn. 16; MüKo-Bilanzrecht/*Bormann*, § 319, Rn. 35, 36; MüKo-HGB/*Ebke*, § 319, Rn. 71

II. Erstreckungstatbestände

1. Übertragung der Ausschlussgründe auf Ehegatten und Lebenspartner

Gemäß § 319 Abs. 3 Satz 2 HGB gelten die Ausschlussgründe des § 319 Abs. 3 Satz Nr. 1, 2 und 3 HGB auch dann, wenn sie in der Person eines Ehegatten oder Lebenspartners im Sinne von § 1 Abs. 1 Satz 1 LPartG des Wirtschaftsprüfers vorliegen. Für die Beurteilung des Vorliegens eines Ausschlussgrundes ist darauf abzustellen, dass die Ehe oder Lebenspartnerschaft während des zu prüfenden Geschäftsjahres besteht.²⁴³ Die Auswirkungen der Einbeziehung von Ehegatten und Lebenspartnern im Konzern werden nachfolgend im Zusammenhang mit der Untersuchung der einzelnen Ausschlussgründe behandelt.

2. Übertragung der Ausschlussgründe auf Prüfungsgesellschaften (Sozietätsklausel)

Durch die sogenannte Sozietätsklausel des § 319 Abs. 4 HGB werden die Ausschlussgründe der Absätze 2 und 3 durch entsprechende Verweisungen auf Wirtschafts- und Buchprüfungsgesellschaften übertragen. Gemäß Abs. 4 Satz 1 sind Wirtschafts- und Buchprüfungsgesellschaften ausgeschlossen, wenn

- sie selbst oder
- ein gesetzlicher Vertreter,
- ein Gesellschafter, der mehr als 20% der den Gesellschaftern zustehenden Stimmrechte besitzt,
- ein verbundenes Unternehmen,
- ein bei der Prüfung in verantwortlicher Position beschäftigter Gesellschafter,
- eine andere von ihr beschäftigte Person, die das Ergebnis der Prüfung beeinflussen kann,

einen der in Absatz 2 oder 3 definierten Ausschlussgründe verwirklicht. Die Generalklausel ist somit ebenfalls von der Verweisung erfasst. Ein Ausschluss nach Absatz 4 Satz 2 ist dann anzunehmen, wenn

- ein Mitglied des Aufsichtsrates nach Abs.3 Satz 1 Nr.2 ausgeschlossen ist oder

²⁴³ Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, § 319, Rn. 25;

- mehrere Gesellschafter, die zusammen mehr als 20% der den Gesellschaftern zustehenden Stimmrechte besitzen, jeweils einzeln oder zusammen nach Absatz 2 oder 3 ausgeschlossen sind, wobei ein Ausschluss auch dann erfolgt, wenn die die Gesellschafter unterschiedliche Ausschlussgründe erfüllen.²⁴⁴

Die Auswirkungen der Anwendbarkeit der Sozietätsklausel innerhalb von Konzernen werden nachfolgend jeweils im Zusammenhang mit den jeweiligen Ausschlussgründen untersucht.

III. Anwendung im Konzern

Die Ausschlussgründe nach § 319 Abs. 3 Satz 1 nach Abs. 2 bis 4 HGB gelten gemäß Abs. 5 für den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses entsprechend. Der Konzernabschluss ist ein eigenständiges Regelwerk, welches gemäß § 297 Abs. 1 HGB aus der Konzernbilanz, der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung, dem Konzernanhang, der Kapitalflussrechnung und dem Eigenkapitalspiegel besteht. Nach § 297 Abs. 3 HGB ist die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der einbezogenen Unternehmen so darzustellen, als ob diese Unternehmen insgesamt ein einziges Unternehmen wären.²⁴⁵ Die Prüfung des Abschlussprüfers hat sich gemäß § 317 Abs. 3 HGB auch auf die im Konzernabschluss zusammengefassten Jahresabschlüsse, insbesondere auch die konsolidierungsbedingten Anpassungen zu erstrecken. Sofern die im Konzernabschluss zusammengefassten Jahresabschlüsse von einem anderen Abschlussprüfer geprüft worden sind, hat der Konzernabschlussprüfer dies zu überprüfen und zu dokumentieren (§ 317 Abs. 3 Satz 2 HGB).

Ein Ausschluss des Konzernabschlussprüfers ist grundsätzlich anzunehmen, wenn bei diesem Ausschlussgründe der Absätze 2 bis 4 in Bezug auf die Muttergesellschaft oder eine in den Konzernabschluss einzubeziehende Tochtergesellschaft vorliegen. Vor Inkrafttreten des BilMoG war eine Ausnahme möglich, wenn ein Tochterunternehmen befreiend gemäß § 317 Abs. 3 Satz 2 und 3 HGB a.F. geprüft wurde.²⁴⁶ Nach der Änderung des § 317 Abs. 3 HGB durch das BilMoG hat der Konzernabschlussprüfer die Arbeiten des anderen Abschlussprüfers zu überprüfen und zu dokumentieren. Die Überprüfungs- und Dokumentationsverpflichtung

²⁴⁴ MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319, Rn. 134

²⁴⁵ Diesem Ansatz liegt die sog. Einheitstheorie zugrunde; vgl. Beckscher Bilanz-Kommentar/Förschle/Kroner, § 319, Rn. 190

²⁴⁶ Staub-HGB/Habersack/Schürnbrand, § 319, Rn. 75; Beckscher Bilanz-Kommentar/Förschle/Schmidt, § 319, Rn. 87

des Konzernabschlussprüfers im Hinblick auf die Ergebnisse eines anderen Prüfers spricht übereinstimmend mit der herrschenden Literatur²⁴⁷ dafür, dass die Ausschlussgründe der Absätze 2 bis 4 auf alle in den Konzernabschluss einzubeziehenden Tochterunternehmen durchschlagen, da anderenfalls der Konzernabschlussprüfer bei der Überprüfung des Drittabschlussprüfers befangen sein könnte.

Fraglich ist jedoch, ob ein Ausschluss des Konzernabschlussprüfers sachgerecht erscheint, wenn einer der Ausschlussgründe der Absätze 2 bis 4 im Hinblick auf ein gemäß § 296 HGB von der Einbeziehungspflicht befreites Unternehmen vorliegt. Hierzu findet sich im Schrifttum die Auffassung, dass das Vorliegen von Ausschlussgründen in Bezug auf nicht in den Konzernabschluss einzubeziehende Tochterunternehmen nicht zu einem Ausschluss als Konzernabschlussprüfer führe, da aufgrund der eingeschränkten Prüfungspflichten eine Besorgnis der Befangenheit hinsichtlich der Prüfung des Konzernabschlusses nicht bestehe.²⁴⁸

Ebenso kann es fraglich sein, ob Absatz 5 anzuwenden ist, wenn das Mutterunternehmen zugleich Tochterunternehmen eines übergeordneten Mutterkonzerns ist (Teilkonzern) und der Abschlussprüfer für die Prüfung des untergeordneten Teilkonzerns bestellt worden ist. Zu dieser Konstellation wird die Auffassung vertreten, dass Absatz 5 generell nicht zur Anwendung komme, aber ein Ausschluss nach den Absätzen 2 bis 4 dennoch möglich wäre, wenn man verbundene Unternehmen nicht nach § 271 Abs. 2 HGB, sondern nach § 15 AktG definiert.²⁴⁹

Insgesamt wurde in der Fachliteratur die Fragestellung der Anwendung der Ausschlussgründe des § 319 HGB auf den Konzernabschlussprüfer bis auf die zuvor dargestellten Rechtsmeinungen kaum untersucht. Gegenstand dieses Kapitel 4, C. ist daher die Untersuchung der Auswirkungen der Verweisung in Abs. 5 HGB auf den Konzernabschlussprüfer im Vergleich zwischen der Rechtslage vor und nach Inkrafttreten der EU-Abschlussprüfer-RL und der EU-Abschlussprüfer-VO. Im Einzelnen erfolgt die Untersuchung nachfolgend bezogen auf die einzelnen Ausschlussgründe der Absätze 2 bis 4.

²⁴⁷ BT-Drucks. 16/10067, S. 87 (Begr RegE BilMoG); Kölner Komm.-Rechnungslegungsrecht/Müller, § 319, Rn. 110; Haufe-Bilanz-Kommentar/Dodenhoff, § 319, Rn. 79

²⁴⁸ Haufe-Bilanz-Kommentar/Dodenhoff, § 319, Rn. 78; Beckscher Bilanz-Kommentar/Schmidt, § 319, Rn. 87,

²⁴⁹ Kölner Komm.-Rechnungslegungsrecht/Müller, § 319, Rn. 111

IV. Die absoluten Ausschlussgründe des § 319 Abs. 3 HGB im Einzelnen

1. § 319 Abs. 3 Nr. 1 HGB - Ausschluss wegen Anteilsbesitz und finanziellen Interessen

a) Tatbestand

Der Abschlussprüfer ist von der Abschlussprüfung nach § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 HGB ausgeschlossen, wenn eine der folgenden Fallgruppen erfüllt ist:

- Besitz von Anteilen oder Vorliegen nicht nur unwesentlicher finanzieller Interessen an der zu prüfenden Gesellschaft
- Beteiligung an einem Unternehmen, das mit der zu prüfenden Kapitalgesellschaft verbunden ist
- Beteiligung an einem Unternehmen, das von der zu prüfenden Kapitalgesellschaft mehr als 20 vom Hundert der Anteile besitzt.

Zunächst werden in Nr. 1 der Besitz von Anteilen oder das Vorliegen anderer nicht nur unwesentlicher finanzieller Interessen an der zu prüfenden Gesellschaft als Ausschlussgrund normiert. Als Anteilsbesitz gilt jede kapitalmäßige Beteiligung ohne eine Mindestquote.²⁵⁰ Der Anteilbesitz darf weder an der zu prüfenden Gesellschaft noch an einem Unternehmen bestehen, dass dieser Gesellschaft i.S.v. § 271 Abs. 2 HGB verbunden ist.²⁵¹ Ein Wirtschaftsprüfer ist folglich von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn er an der zu prüfenden Gesellschaft bzw. an einer nicht von ihm zu prüfenden Tochtergesellschaft beteiligt ist oder an einem Unternehmen, das mehr als 20% der Anteile an der prüfenden Gesellschaft hält. Von einem nicht nur unwesentlichen finanziellen Interesse ist auszugehen, wenn der Wirtschaftsprüfer z.B. höhere Darlehensforderungen gegen die zu prüfende Gesellschaft hat, eine stille Beteiligung an der zu prüfenden Gesellschaft besteht oder wenn der Wirtschaftsprüfer

²⁵⁰ Staub-HGB/Habersack/Schürnbrand, § 319, Rn. 38 ff.; Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, § 319, Rn. 16

²⁵¹ zum Begriff des verbundenen Unternehmens siehe Ausführungen in Kapitel 3, B. III; Beckscher Bilanz-Kommentar/Schmidt, § 319, Rn. 33

Inhaber von Schuldverschreibungen, Optionen sowie sonstigen Wertpapieren oder Finanzinstrumenten der Gesellschaft ist²⁵².

Dies gilt grundsätzlich auch, wenn nicht der Wirtschaftsprüfer selbst die vorgenannten Tatbestandsmerkmale erfüllt, sondern dessen Ehegatte oder Lebenspartner (§ 319 Abs. 3 Satz 2 HGB). Ferner sind gemäß § 319 Abs. 4 HGB auch Wirtschafts- und Buchprüfungsgesellschaften ausgeschlossen, wenn sie selbst, einer ihrer gesetzlichen Vertreter, ein Gesellschafter, der mehr als 20% der Stimmrechte besitzt, ein verbundenes Unternehmen, ein bei der Prüfung in verantwortlicher Person beschäftigter Gesellschafter oder eine andere von ihr beschäftigte Person, die das Ergebnis der Prüfung beeinflussen kann und nach Absatz 3 ausgeschlossen ist. Dies gilt gemäß § 319 Abs. 4 Satz 2 2. Halbsatz HGB auch dann, wenn mehrere Gesellschafter, die zusammen mehr als 20% der Stimmrechte besitzen, jeweils einzeln oder zusammen ausgeschlossen wären. Die Auswirkungen der Erstreckung des Ausschlussgrundes der Nr. 1 aufgrund der zuvor beschriebenen Regelungen wird nachfolgend untersucht.

b) Fallgruppe: Anteile oder finanzielle Interessen an der zu prüfenden Gesellschaft

Diese Fallgruppe bezieht sich ausdrücklich nur auf die zu prüfende Gesellschaft. Grundsätzlich fällt auf, dass der Gesetzgeber bei der ersten Fallgruppe den Begriff “Anteile“ gewählt hat und nicht wie in den anderen beiden Fallgruppen den Begriff “Beteiligung“. Der Begriff des Anteilsbesitzes bezieht sich auf den Besitz der (auch treuhänderisch gehaltenen)²⁵³ Gesellschaftsanteile an der zu prüfenden Gesellschaft, ohne dass es dabei auf die Höhe der Beteiligung ankommt.²⁵⁴ Eine unwesentliche Beteiligung, die über einen Investmentfonds vermittelt wird, soll wegen der fehlenden Einflussnahmemöglichkeit hingegen keinen Ausschlussgrund darstellen,²⁵⁵ kann aber ein nicht nur unwesentliches finanzielles Interesse begründen, das dann zum Ausschluss führt.²⁵⁶ Darüber hinaus gehören zu den finanziellen Interessen z.B. Schuldverschreibungen, Schuldscheine, Optionen, sowie alle sonstigen

²⁵² Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, § 319, Rn. 16

²⁵³ Beckscher Bilanz-Kommentar/Schmidt, § 319, Rn. 35

²⁵⁴ MüKo-Bilanzrecht/Ebke, § 319, Rn. 50; Haufe-Bilanz-Kommentar/Dodenhoff, § 319, Rn. 39

²⁵⁵ Beckscher Bilanz-Kommentar/Schmidt, § 319, Rn.35; MüKo-Bilanzrecht/Ebke, § 319, Rn. 50,

²⁵⁶ Hopt/Merkt-Bilanzrecht/Hopt/Merkt, § 319, Rn 16

Wertpapiere und Finanzinstrumente. Nicht unter § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 HGB hingegen fallen laufende Vergütungsansprüche oder laufende Verzinsung von Bankguthaben.

In diesem Zusammenhang hatte der Rechtsausschuss klargestellt, dass sich das Merkmal “unwesentlich“ ausschließlich auf finanzielle Interessen (Alt. 1) bezieht, so dass jeder Anteilsbesitz ausreichend ist, auch die kleinste Beteiligung, ebenso wie eine bloße treuhänderische Beteiligung, um den Ausschluss als Abschlussprüfer zu begründen. Mittelbare Beteiligungen an der zu prüfenden Gesellschaft können somit auch bei einer geringen Beteiligung an der Gesellschaft, die mehr als 20% der Anteile an der zu prüfenden Gesellschaft besitzt, zum Ausschluss führen. Der mittelbare Anteilsbesitz an Wertpapier-Investmentfonds hingegen soll keinen Ausschlussgrund darstellen. Zur Begründung wird angegeben, dass Inhaber solcher Anteile, sofern es sich um Publikumsgesellschaften handelt, keine Einflussmöglichkeiten auf die Anlageentscheidungen des Fonds haben.

aa) Anwendbarkeit auf den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses

Der Abschlussprüfer des Einzelabschlusses eines konzernangehörigen Unternehmens ist von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn er selbst Anteilen der zu prüfenden Gesellschaft besitzt oder nicht nur unwesentliche finanzielle Interessen an der zu prüfenden Gesellschaft vorliegen.

Fallbeispiel: Abgrenzung mittelbarer/ unmittelbarer Anteilsbesitz

Die Abgrenzung hinsichtlich des Anteilsbesitzes dahingehend, dass mittelbarer Anteilsbesitz an Wertpapier-Investmentfonds nicht zum Ausschluss als Abschlussprüfer führt, das Halten einer geringen Beteiligung zum Beispiel eines Kommanditanteils an einem geschlossenen Immobilienfonds oder einer sonstigen Gesellschaft hingegen schon, erscheint nicht sachgerecht. Aus der Betrachtung der in nachstehender Abb. 3 dargestellten Konstellation ergibt sich, dass auch der Abschlussprüfer, der z.B. eine mittelbare Beteiligung im Form eines geringen Kommanditanteils an dem zu prüfenden Unternehmen hält, keine Möglichkeit zur Einflussnahme oder Einsicht bezüglich der zu prüfenden Gesellschaft hat. Ebenso wenig ist ein Risiko daraus ersichtlich, dass der Abschlussprüfer seine eigenen Ergebnisse prüfen müsste, da der Prüfungsauftrag ausschließlich Gesellschaft 1 umfasst. Vor diesem Hintergrund erscheint es auch willkürlich, dass geringfügige mittelbare Beteiligungen in Form von Wertpapier-Investmentfonds gegenüber anderen Anlageformen, wie geschlossenen Immobilienfonds oder Kommanditanteilen privilegiert werden. Das relevante Abgrenzungskriterium sollten die

Einflussnahme- bzw. Einsichtsmöglichkeit auf die zu prüfende Gesellschaft über die mittelbare Beteiligung darstellen. Sofern Einflussnahme- bzw. Einsichtsmöglichkeiten nicht gegeben sind, erscheint es vertretbar, ein wirtschaftliches Interesse des Abschlussprüfers dahinter zurücktreten zu lassen. Eine zweckmäßige Eingrenzung der Einflussnahmemöglichkeit auf das zu prüfende Unternehmen lässt sich erreichen, wenn das Kriterium der “nur unwesentlichen“ Beteiligung entsprechend Alt. 1 entgegen der Anmerkung des Gesetzgebers auch auf die Alternative des mittelbaren Anteilsbesitzes angewendet wird.

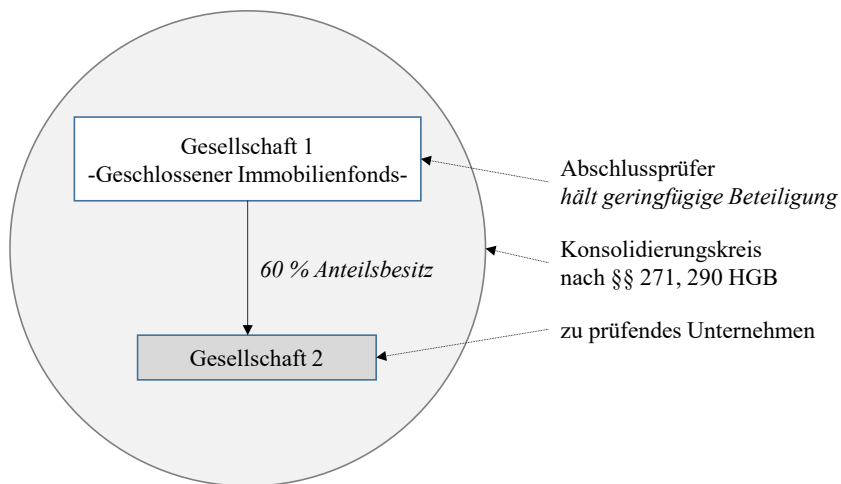


Abbildung 3: Abschlussprüfer hält mittelbare geringfügige Beteiligung

Darüber hinaus ist ein Wirtschaftsprüfer gemäß § 319 Abs. 3 Satz 2 HGB von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn der Ausschlussgrund von seinem Ehegatten oder Lebenspartner erfüllt wird. Grundsätzlich erscheint es nicht unangemessen, dass Anteilsbesitz eines Ehegatten oder Lebenspartners - gleich welcher Höhe des Anteilsbesitzes - dazu führt, dass ein Wirtschaftsprüfer von der Abschlussprüfung ausgeschlossen ist. Andererseits erscheint der Ausschluss eines Abschlussprüfers wegen Vorliegen des Ausschlussgrundes in der Person seines Ehegatten oder Lebenspartners problematisch, da der Abschlussprüfer von Berufs wegen zur Verschwiegenheit verpflichtet ist und ein Austausch über die Umstände eines Ausschlussgrundes gegen die berufsrechtliche Verschwiegenheitspflicht verstoßen könnte. Auch haben Hopt/Merkt²⁵⁷ zu Recht darauf hingewiesen, dass unwesentliche Beteiligungen über einen Investmentfonds ohne Einflussnahmemöglichkeit keinen Ausschlussgrund darstellen dürfen und dies umso mehr, wenn nicht der Wirtschaftsprüfer selbst, sondern dessen Ehegatte oder Lebensgefährte das Investment eingegangen ist. Dieser Rechtsauffassung lässt

²⁵⁷ Hopt/Merkt-Bilanzrecht/Hopt/Merkt, § 319, Rn 16

sich der Grundsatz entnehmen, dass von Ehegatten oder Lebensgefährten in der Form einer typischerweise für das Publikum vorgesehenen Form gehaltene Anteile, die dem Ehegatten oder Lebensgefährten keine Einflussnahmemöglichkeit eröffnen, jedenfalls nicht zum Ausschluss eines Wirtschaftsprüfers von der Abschlussprüfung führen sollten. Umfasst sein sollten demnach auch Anlageformen wie typische Publikums-Immobilienfonds oder Investments in Form von Crowdfunding, sofern diese nur unwesentlich sind und nach ihrer Höhe keine Einflussnahmemöglichkeit eröffnen. Anderenfalls wäre das Ergebnis, dass Ehegatten und Lebenspartner ihre privaten Geldanlageentscheidungen immer mit ihrem Partner abstimmen und ggf. davon Abstand nehmen müssten. Dies erscheint bei einer von vornherein fehlenden Einflussnahmemöglichkeit einer typischen für den privaten Anleger konzipierten Geldanlage nicht angemessen und dürfte die betroffenen Berufsträger in ihren Grundrechten der Art. 6 GG auf Schutz von Ehe und Familie sowie Art. 12 GG auf Berufsfreiheit beeinträchtigen. Im Übrigen ist ein Wirtschaftsprüfer gemäß § 43 Abs. 1 WPO ohnehin zur Verschwiegenheit verpflichtet.

Ein Ausschluss als Abschlussprüfer kommt ferner auch durch die Erstreckung des Vorliegens des Ausschlussgrundes der Nr. 1 nach § 319 Abs. 4 HGB auf die gesamte Wirtschafts- oder Buchprüfungsgesellschaft, der der Wirtschaftsprüfer angehört, in Betracht. Das Gesetz nennt dazu folgende Konstellationen, die zum Ausschluss eines Wirtschaftsprüfers führen, wenn die nachfolgend Benannten Anteile an der zu prüfenden Gesellschaft halten oder finanzielle Interessen haben:

Benannte nach § 319 Abs. 4 HGB	Bewertung
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft selbst	Ein Ausschluss erscheint angemessen, da die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft keine schützenswerten Rechte im persönlichen Bereich hat und deren Seriosität im Vordergrund stehen sollte.
Gesetzlicher Vertreter	Es ist davon auszugehen, dass die Persönlichkeitsrechte zu stark eingeschränkt werden, wenn unwesentliche private Geldanlagen von Gesetzlichen Vertretern in jedem Fall zum Ausschluss der gesamten Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als Abschlussprüfer führen würden.
Gesellschafter mit mehr als 20% der Stimmrechte	Es ist davon auszugehen, dass die Persönlichkeitsrechte zu stark eingeschränkt werden, wenn unwesentliche private

Benannte nach § 319 Abs. 4 HGB	Bewertung
	Geldanlagen von diesen Gesellschaftern zum Ausschluss als Abschlussprüfer führen würden.
ein verbundenes Unternehmen	Ein Ausschluss erscheint angemessen, da ein mit der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft verbundenes Unternehmen keine schützenswerten Rechte im persönlichen Bereich hat und deren Seriosität im Vordergrund stehen sollte.
ein bei der Prüfung in verantwortlicher Position beschäftigter Gesellschafter	Ein Ausschluss erscheint angemessen, da das Interesse an einer unabhängigen Abschlussprüfung gegenüber den persönlichen Interessen des Abschlussprüfers an bestimmten Geldanlagen überwiegt.
eine andere von der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft beschäftigte Person, die das Ergebnis der Prüfung beeinflussen kann	Ein Ausschluss erscheint angemessen, da das Interesse an einer unabhängigen Abschlussprüfung gegenüber den persönlichen Interessen der betroffenen Person an bestimmten Geldanlagen überwiegt.
Mehrere Gesellschafter, die zusammen mehr als 20% der den Gesellschaftern zustehenden Stimmrechte besitzen und jeweils einzeln oder zusammen den Ausschlussgrund erfüllen	Es ist davon auszugehen, dass die Persönlichkeitsrechte zu stark eingeschränkt werden, wenn unwesentliche private Geldanlagen von diesen Gesellschaftern zum Ausschluss als Abschlussprüfer führen würden, erst recht, wenn der Gesellschafter an der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft nur Anteile unterhalb der 20%-Schwelle hält.

Tabelle 2: Erstreckung des Ausschlusses wegen finanzieller Beteiligungen auf Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

bb) Ausschluss des Konzernabschlussprüfers

Für den Konzernabschlussprüfer würde die entsprechende Anwendung des Ausschlusses wegen des Besitzes von Anteilen an der zu prüfenden Gesellschaft bedeuten, dass dieser keine Anteile an einem verbundenen Unternehmen (d.h. der in den Konzernabschluss einbezogenen Gesellschaften einschließlich nach § 296 HGB nicht einbezogener Tochterunternehmen gemäß § 271 Abs. II HGB) halten bzw. keine finanziellen Interessen an einer solchen Gesellschaft haben darf. Dies erscheint sachgerecht, da der Konzernabschlussprüfer gemäß § 317 Abs. 3 HGB zu prüfen hat, ob der Konsolidierungskreis richtig bestimmt ist sowie ggf. die von anderen

Abschlussprüfern erstellten Jahresabschlüsse der in den Konzernabschluss einzubeziehenden Gesellschaften, deren Ergebnisse nicht lediglich übernommen werden können.

Fallbeispiel: Mittelbare Beteiligungen des Konzernabschlussprüfers

Auf der Ebene des Konzernabschlussprüfers führt die Anwendbarkeit des Ausschlusses aufgrund von mittelbaren Beteiligungen jeglicher Art ohne Berücksichtigung der tatsächlichen Möglichkeiten zur Einfluss- oder Einsichtnahme zu einer erheblichen Einschränkung für den Konzernabschlussprüfer. So ist ein Wirtschaftsprüfer - wie in Abbildung 4 dargestellt - bereits von der Prüfung des Konzernabschlusses ausgeschlossen, wenn er beispielsweise einen geringfügigen Kommanditanteil an einer Gesellschaft hält, die ihrerseits mehr als 20% der Anteile an einer Tochtergesellschaft des zu prüfenden Konzerns hält. Diese Regelung, die sich sachlich wie unter vorstehendem Gliederungspunkt aa) bereits dargelegt, nicht rechtfertigen lässt, führt zu erheblichen Einschränkungen eines Wirtschaftsprüfers im Hinblick auf seine privaten Geldanlageentscheidungen, da viele Finanzprodukte nicht nur in Form der privilegierten Investmentfondsanteile aufgelegt werden. Eine teleologische Reduktion des Ausschlussgrundes aufgrund von mittelbaren Beteiligungen an Konzerngesellschaften erscheint daher sachgerecht, da anderenfalls ein Wirtschaftsprüfer aufgrund von persönlichen Geldanlageentscheidungen in der Ausübung seines Berufes erheblich eingeschränkt sein könnte.

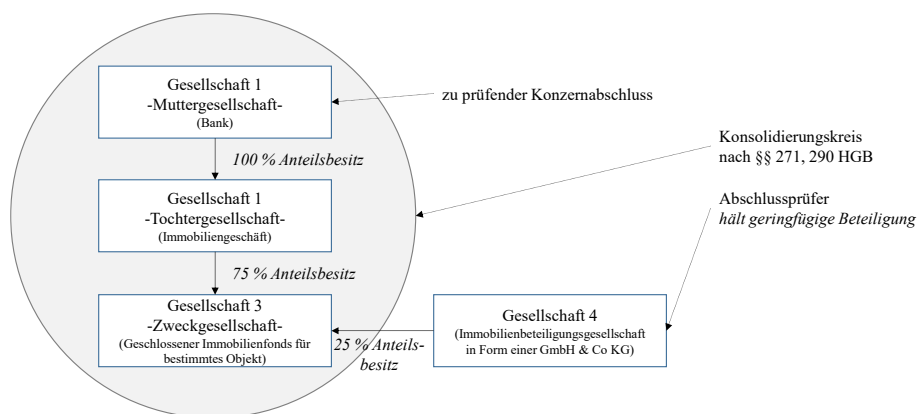


Abbildung 4: Mittelbare Beteiligung des Konzernabschlussprüfers

Die Erstreckungstatbestände gemäß § 319 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 4 HGB sind auch auf den Konzernabschlussprüfer anzuwenden und somit in Bezug auf jedes in den Konzernabschluss einbezogene sowie ggf. nach § 296 HGB nicht einbezogene Unternehmen zu prüfen. Die unter vorstehendem Gliederungspunkt aa) getroffenen Feststellungen sind auf den

Konzernabschlussprüfer gleichermaßen anzuwenden. Auch im Hinblick auf den Konzernabschlussprüfer führt die Erstreckung der Ausschlussgründe in den vorstehend im Einzelnen untersuchten Konstellationen zu erheblichen Einschränkungen des Abschlussprüfers im privaten Bereich und betrifft den Konzernabschlussprüfer umso mehr, da bei der Prüfung des Ausschlussgrundes im Konzern eine Vielzahl von Unternehmen zu berücksichtigen ist. Daher ist auch beim Konzernabschlussprüfer hinsichtlich der Einschränkung des Ausschlusses wegen des Besitzes von Anteilen oder des Bestehens finanzieller Interessen bei Ehegatten bzw. Lebensgefährten sowie den Personen gemäß vorstehender Übersicht in Tabelle 2 sachgerecht, wenn es sich um eine unwesentliche Beteiligung ohne Einflussnahmemöglichkeit handelt.

c) Fallgruppe: Beteiligung an einem Unternehmen, das mit der zu prüfenden Gesellschaft verbunden ist

Ein Wirtschaftsprüfer ist nach § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 HGB auch von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn er eine Beteiligung egal welcher Art an einem Unternehmen besitzt, das mit der zu prüfenden Kapitalgesellschaft verbunden ist. Beteiligungen gemäß § 271 Abs. 1 HGB sind Anteile an einem Unternehmen, die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenen Unternehmen zu dienen. Dabei ist es unerheblich, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht.²⁵⁸ Im Zweifel gelten als Beteiligung für das vermittelnde Unternehmen Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die insgesamt den fünften Teil des Nennkapitals dieser Gesellschaft überschreiten.²⁵⁹

Für die Definition des mit der zu prüfenden Gesellschaft verbundenen Unternehmens stellt die höchstrichterliche Rechtsprechung wie unter Kapitel 3, B., in Einzelnen ausgeführt, auf § 271 Abs. 2 HGB ab. Erfasst werden damit die Unternehmen, die als Mutter- oder Tochterunternehmen im Sinne von § 290 HGB in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens nach den Regelungen zur Vollkonsolidierung einzubeziehen sind, auch wenn sie im Einzelfall nicht einbezogen werden.

²⁵⁸ Baumbach/Hopt-HGB/ Merkt, § 319, Rn. 17

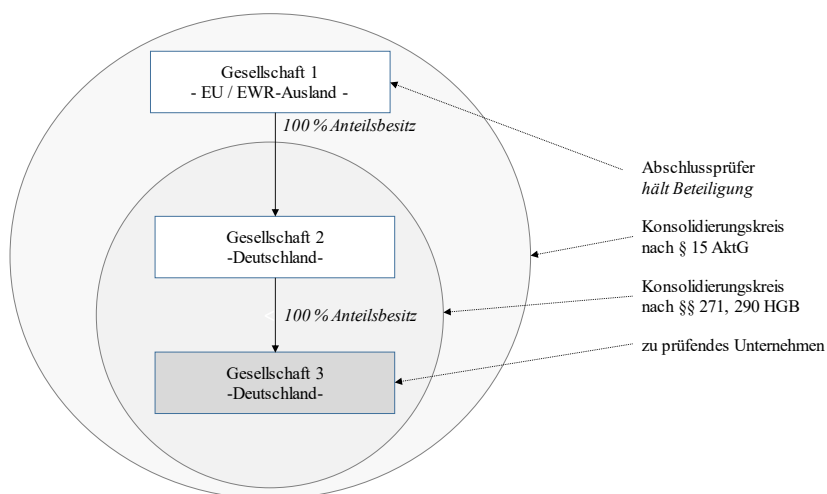
²⁵⁹ MüKo-Bilanzrecht/Ebke, § 319, Rn. 52; Haufe-Bilanz-Kommentar/Dodenhoff, § 319, Rn. 40

aa) Anwendbarkeit auf den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses

Der Wirtschaftsprüfer eines Einzelabschlusses hat vor Übernahme eines Mandates zur Abschlussprüfung jeweils zu prüfen, ob er Beteiligungen an einem mit der zu prüfenden Kapitalgesellschaft verbundenen Unternehmen hält. Auf welche Unternehmen sich der Ausschlussgrund wegen des Haltens von Beteiligungen an einem mit dem zu prüfenden Unternehmen verbundenen Kapitalgesellschaft bezieht, hat der betroffene Wirtschaftsprüfer nach höchstrichterlichen Rechtsprechung - wie unter Kapitel 3, B. I, II, im Einzelnen ausgeführt - wiederum nach § 271 Abs. 2 i.V.m. § 290 HGB zu ermitteln. Danach sind die als Mutter- oder Tochterunternehmen im Sinne von § 290 HGB in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens nach den Regelungen zur Vollkonsolidierung einzubeziehenden Unternehmen für die Beurteilung des Vorliegens eines Ausschlussgrundes relevant.²⁶⁰

Fallbeispiel: Keine Einbeziehung ausländischer “Konzern-Übermütter“

Gemäß § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB endet die Konsolidierungspflicht beim obersten Mutterunternehmen mit Sitz im Inland, das nicht als verbundenes Unternehmen im Sinne der Regelungen des HGB gilt. Ausländische Konzernverbindungen werden damit nicht hinreichend erfasst. Insbesondere in den nachfolgend dargestellten Fallkonstellationen führt diese Auslegung zu unzureichenden Ergebnissen:



²⁶⁰ Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, § 319, Rn. 16; Kölner Komm.-Rechnungslegungsrecht/Müller, § 319, Rn. 64

Abbildung 5: Deutsche Konzernmutter und EU-ausländische “Konzern-Übermutter“, an der der Abschlussprüfer eine größere Beteiligung hält.

In dem zuvor dargestellten Fall führt die Definition des verbundenen Unternehmens nach § 271 Abs. 2 HGB dazu, dass ein Wirtschaftsprüfer eine wesentliche Beteiligung an der EU-ausländischen Gesellschafterin (“Konzern-Übermutter“) der nationalen Konzernmutter halten könnte, ohne dass dies den absoluten Ausschlussgrund der Nr. 1 erfüllen würde. Damit könnte der Abschlussprüfer über seine Gesellschafterstellung bei Gesellschaft 1 einen Einfluss auf die Gesellschaft 2 nehmen, ohne zwingend von der Abschlussprüfung ausgeschlossen zu sein. Neben den absoluten Ausschlussgründen des § 319 Abs. 3 HGB könnte der Wirtschaftsprüfer wegen der Besorgnis der Befangenheit nach der Generalklausel (§ 319 Abs. 2 HGB) ausgeschlossen sein. Fraglich ist jedoch, ob die Generalklausel das gleiche Schutzniveau bietet, wie der absolute Ausschlussgrund der Nr. 1. Dies dürfte wegen aus verschiedenen Gründen jedenfalls bei der Ausgestaltung der Generalklausel und der Zusammenwirkung der Beteiligten zu verneinen sein. Die Untersuchung der Geeignetheit der Generalklausel als Korrektiv für die Fälle, in denen die absoluten Ausschlussgründe kein sachgerechtes Ergebnis führen unter B. IV. in diesem Kapitel, hat gezeigt, dass jedenfalls in der jetzigen Ausgestaltung eine angemessene Gewährleistung der Unabhängigkeit der Abschlussprüfung fraglich ist.

Das Fallbeispiel zeigt somit, dass die Bestimmung des Kreises der verbundenen Unternehmen nach § 271 Abs. 2 HGB insbesondere bei international aufgestellten Konzernen zu erheblichen Regelungslücken führen kann. Daher erscheint es vorzugswürdig, eine an § 15 AktG orientierte Auslegung vorzunehmen und damit der abweichenden Rechtauffassung²⁶¹ zu folgen, die den (hypothetischen) Konsolidierungskreis nicht nur auf das Inland beschränkt. Für diese Auslegung spricht auch die Kommissionsempfehlung zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU²⁶², in der im Anhang erläutert wird, dass es bei der Bestimmung des Kreises von verbundenen Unternehmen, darauf ankommen soll, dass eine Beteiligung gehalten wird. Auf die nationalen Regelungen zur Bestimmung der Eigenschaft eines verbundenen Unternehmens nach § 271 Abs. 2 HGB wird von der EU-Kommission hingegen nicht Bezug genommen. Auch die Gestaltung der für nachfolgend im Einzelnen untersuchten

²⁶¹ Kölner Komm.-Rechnungslegungsrecht/Müller, § 319, Rn. 64

²⁶² Amtsblatt der Europäischen Union vom 19.07.2002, L 191/22, S. 42

Regelungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse in der EU-Abschlussprüfer-VO²⁶³ spricht für diesen Ansatz, der nun auch in Unternehmen berücksichtigt werden sollte. Eine Vereinheitlichung der Bestimmung des Konsolidierungskreises zwischen Unternehmen von öffentlichem Interesse und sonstigen zu prüfenden Unternehmen erscheint sachgerecht.

Fallbeispiel: Keine Einbeziehung EU-ausländischer Schwestergesellschaften einer EU-ausländischen Muttergesellschaft

Eine weitere Konstellation, die zu unzureichenden Ergebnissen führt, ist die fehlende Einbeziehung von Tochtergesellschaften einer Muttergesellschaft, die nicht Kapitalgesellschaft im Inland ist. Nach Bestimmung des Konsolidierungskreises gemäß § 271 Abs. 2 HGB sind nicht verbundene Unternehmen auch Tochtergesellschaften einer Muttergesellschaft, die nicht Kapitalgesellschaft im Inland sind und keine eigenen Tochterunternehmen haben, sogenannte Schwestergesellschaft; ebenso assoziierte Unternehmen.²⁶⁴

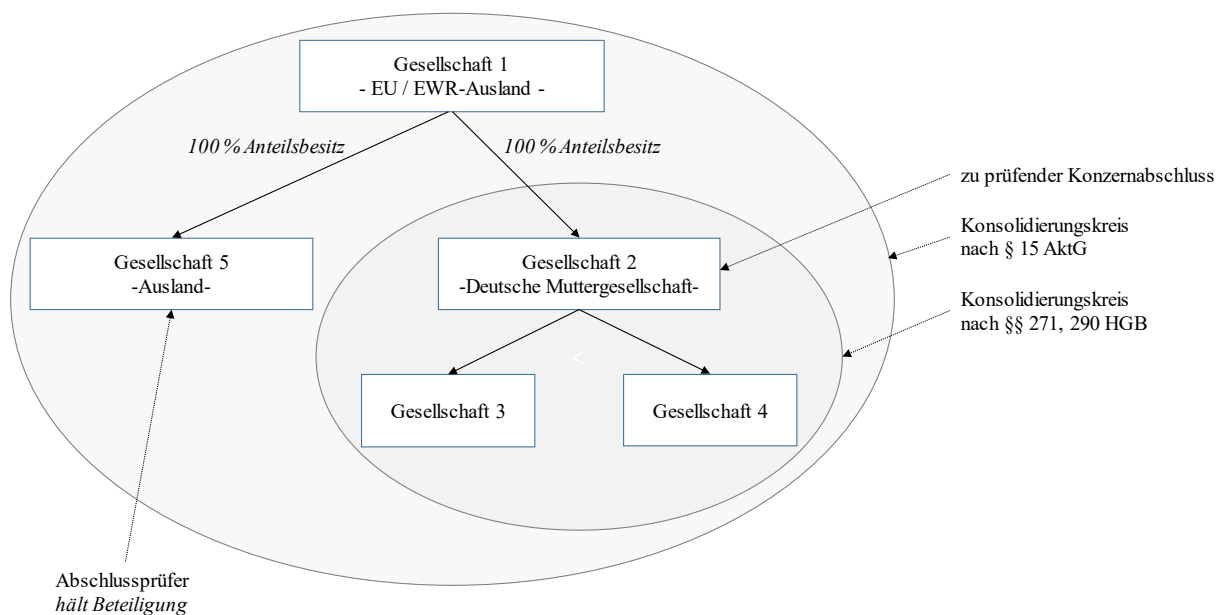


Abbildung 6: Einbeziehung EU-ausländische Schwestergesellschaften

Ein Ausschluss als Abschlussprüfer ist nicht nur anzunehmen, wenn dieser selbst Beteiligungen an einem mit der zu prüfenden Gesellschaft verbundenen Unternehmen hält, sondern auch,

²⁶³ Art. 4 und Art. 5 der EU-Abschlussprüfer-VO stellen jeweils darauf ab, dass die entsprechenden Ausschlussgründe bei dem geprüften Unternehmen, dessen Mutterunternehmen oder den von ihm beherrschten Unternehmen in der EU vorliegen.

²⁶⁴ Hopt/Merkt-Bilanzrecht/Merkt, § 271, Rn. 10

wenn diese Beteiligungen von seinem Ehegatten oder Lebenspartner gehalten werden. Ebenso kann ein Wirtschaftsprüfer nicht Abschlussprüfer sein, wenn eine der in § 319 Abs. 4 HGB benannten Personen oder Unternehmen die Beteiligung an dem mit der zu prüfenden Gesellschaft verbundenen Unternehmen hält und sich der Ausschlussgrund somit auf die gesamte Wirtschaftsprüfungsgesellschaft erstreckt. Dieses Ergebnis erscheint sachgerecht, da eine Beteiligung regelmäßig eine andere Qualität aufweist, als lediglich eine geringfügige Beteiligung ohne Einflussnahmemöglichkeit im Sinne der ersten Fallgruppe.

bb) Anwendbarkeit auf den Konzernabschlussprüfer

Die entsprechende Anwendung des Ausschlusses wegen Beteiligung an einem mit der zu prüfenden Gesellschaft verbundenen Unternehmens bedeutet, dass der Konzernabschlussprüfer keine Beteiligung an irgendeinem Unternehmen halten darf, das mit einer in den Konzernabschluss einbezogenen Gesellschaft verbunden ist. Darüber hinaus hat der auch Konzernabschlussprüfer gemäß §§ 319 Abs. 5 i.V.m. Abs. 2 und 4 HGB etwaige Beteiligungen von Ehegatten oder Lebensgefährten sowie der in Abs. 4 benannten Personen und Unternehmen zu berücksichtigen,

Grundsätzlich ist dieses Ergebnis als zutreffend zu bewerten, da der Konzernabschlussprüfer gemäß § 317 Abs. 3 HGB die Jahresabschlüsse aller in den Konzernabschluss einbezogenen Gesellschaften, die Konsolidierung selbst und die zutreffende Bestimmung des Konsolidierungskreises zu prüfen hat und somit eine Einflussnahmemöglichkeit auf diese Gesellschaften besteht, wenn der Abschlussprüfer an einem Unternehmen beteiligt ist, dass mit einer der Konzerngesellschaften verbunden ist. Wegen der vorstehend dargestellten unzureichenden Ergebnisse aufgrund der Definition des verbundenen Unternehmens nach § 271 Abs. 2 HGB sollte auch im Hinblick auf die entsprechende Anwendung des Ausschlussgrundes auf den Konzernabschlussprüfer bei der Bestimmung des Konsolidierungskreises auf § 15 AktG abgestellt werden.²⁶⁵ Anderenfalls könnte der Konzernabschlussprüfer in der Konstellation der Abbildung 6 trotz wesentlicher Beteiligung an der ausländischen Konzernübermutter den Konzernabschluss prüfen ebenso wie bei der in Abbildung 6 dargestellten Konstellation, bei der der Abschlussprüfer trotz Beteiligung an einer ausländischen Konzerntochter nicht ausgeschlossen wäre.

²⁶⁵ so auch Heidel/Schall-HGB/Schüppen, § 319, Rn. 13

d) Fallgruppe: Beteiligung an einem Unternehmen, das von der zu prüfenden Kapitalgesellschaft mehr als 20 vom Hundert der Anteile besitzt

Als Abschlussprüfer ist gemäß § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1, 3. Alt HGB ebenfalls ausgeschlossen, wer eine Beteiligung an einem Unternehmen besitzt, das von der zu prüfenden Gesellschaft mehr als 20% der Anteile besitzt.

aa) Anwendbarkeit auf den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses

Ein Wirtschaftsprüfer ist ferner von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn entweder er oder sein Ehegatte bzw. Lebensgefährte (§ 319 Abs. 2 HGB) oder eine der in § 319 Abs. 4 HGB benannten Personen oder Gesellschaften eine Beteiligung an einem Unternehmen hält, das von der zu prüfenden Kapitalgesellschaft mehr als 20% der Anteile besitzt.²⁶⁶ Dies erscheint sachgerecht, da sowohl das Erfordernis des Anteilsbesitzes von mehr als 20% an der zu prüfenden Gesellschaft sowie das Erfordernis des Haltens einer Beteiligung an dem Unternehmen, das die Anteile an der zu prüfenden Gesellschaft besitzt, ein Interesse am Ergebnis des Jahresabschlusses des zu prüfenden Unternehmens begründen dürfte.

bb) Anwendbarkeit auf den Konzernabschlussprüfer

Auf der Ebene des Konzernabschlussprüfers ist zu prüfen, ob weder er noch sein Ehegatte bzw. Lebensgefährte (§ 319 Abs. 2 HGB) oder eine der in § 319 Abs. 4 HGB benannten Personen oder Gesellschaften eine Beteiligung an einem Unternehmen hält, das von einer in den Konzernabschluss einzubeziehenden Tochtergesellschaft mehr als 20% der Anteile besitzt.

Fallbeispiel: Ehegatte des Abschlussprüfers hält atypische stille Beteiligung (= sonstiges finanzielles Interesse) an einem mit einem Konzernunternehmen verbundenen Unternehmen

Im Fallbeispiel der Abbildung 7 hält der Ehegatte des Konzernabschlussprüfers eine atypische stille Beteiligung an Gesellschaft 7, die wiederum 25% der Anteile der Gesellschaft 6 besitzt. Bei Gesellschaft 6 handelt es sich um eine Immobiliengesellschaft, die in den Konzernabschluss von Gesellschaft 1 einzubeziehen ist.

²⁶⁶ Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, § 319, Rn. 13-15

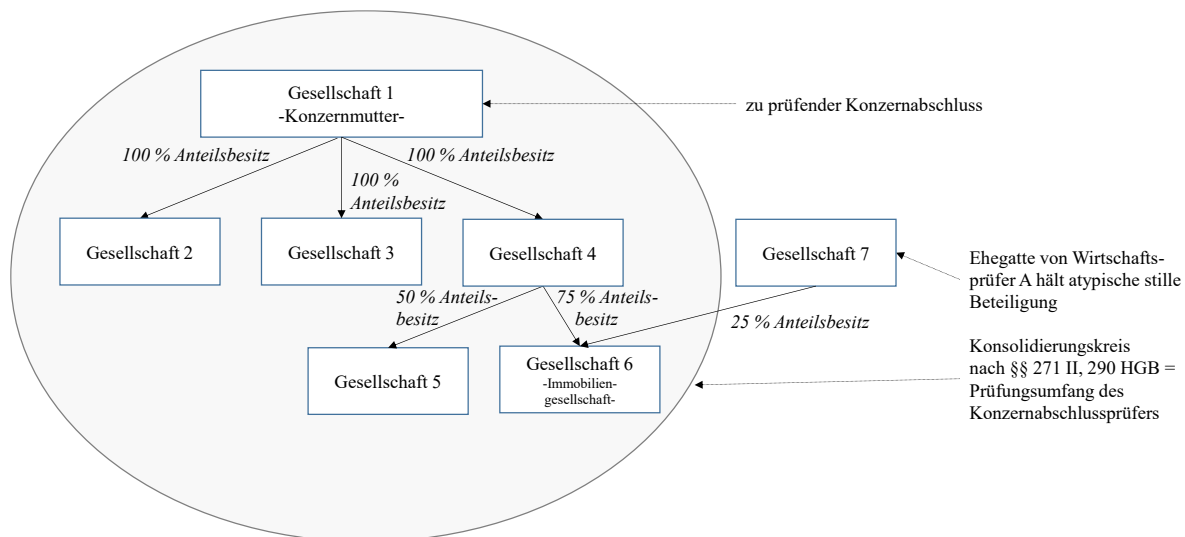


Abbildung 7: Ehegatte des Abschlussprüfers hält atypische stille Beteiligung an einem mit einem Konzernunternehmen verbundenen Unternehmen

Bei rein formaler Betrachtung könnte Wirtschaftsprüfer A von der Abschlussprüfung des Konzernabschlusses ausgeschlossen sein, da sein Ehegatte eine Beteiligung an einem Unternehmen hält, das von einer in den Konzernabschluss einzubeziehenden Gesellschaft mehr als 20% der Anteile besitzt. Tatsächlich dürfte es jedoch fraglich sein, ob dieses Ergebnis angemessen ist, da die atypische stille Beteiligung des Ehegatten zwar ein sonstiges finanzielles Interesse darstellen könnte aber nicht unbedingt eine Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers bedeuten muss. Auch die Gefahr der Selbstprüfung ist nicht ersichtlich. Vor diesem Hintergrund erscheint eine teleologische Reduktion der entsprechenden Anwendung des Ausschlussgrundes auf den Konzernabschlussprüfer unter Anwendung einer „gestärkten Generalklausel“ geboten, da auf diese Weise die konkreten Umstände des Einzelfalles berücksichtigt werden können.

Fallbeispiel: Beteiligungen an nicht in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen

Entsprechend des in Abbildung 8 dargestellten Fallbeispiels hält der Abschlussprüfer eine mittelbare Beteiligung an Gesellschaft 5, der ausländischen “Konzern-Übermutter“ (Variante 1) und an deren Tochtergesellschaft, also der ausländischen Schwestergesellschaft der inländischen Konzernmutter (Variante 2).

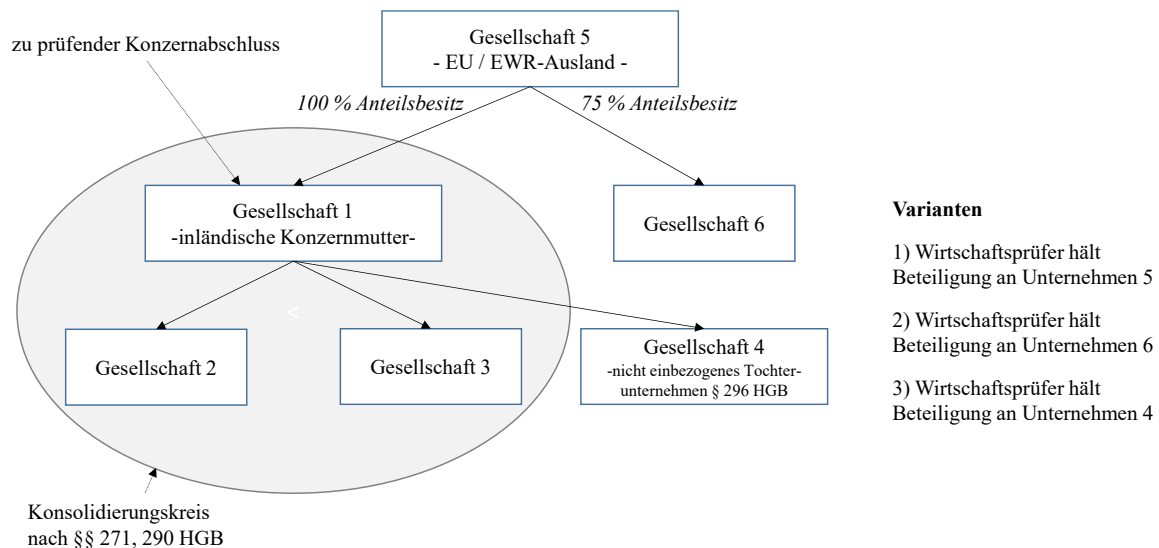


Abbildung 8: Beteiligungen an nicht in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen

Die Gesellschaften 5 und 6 (Variante 1) und 2 der Abbildung 8) sind gemäß § 271 Abs. 2 HGB keine verbundenen Unternehmen der inländischen Konzernunternehmen. Gleichwohl lässt die dargestellte Konstellation erkennen, dass eine Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers wegen der Nähe zu der inländischen Konzernmutter naheliegend erscheint. Es sollte daher auch hier für die Bestimmung des Kreises der verbundenen Unternehmen auf den Ansatz des § 15 AktG abgestellt werden, mit der Folge, dass ein Wirtschaftsprüfer in jedem Fall in den dargestellten Konstellationen von der Abschlussprüfung ausgeschlossen ist.

Denkbar wäre es ferner, nach § 296 HGB nicht in den Konzernabschluss einbezogene Tochterunternehmen für den Ausschluss nach § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 HGB nicht zu berücksichtigen, obwohl diese nach § 271 Abs. 2 letzter Teilsatz HGB ebenfalls verbundene Unternehmen sind. In diesem Fall könnte ein Abschlussprüfer wie in Variante 3) eine Beteiligung einem solchen nicht in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen halten, obwohl je nach Grund der Nichteinbeziehung gleichwohl ein erhebliches Interesse des Abschlussprüfers an den Geschicken dieses Tochterunternehmens sowie eine tatsächliche Einflussnahmemöglichkeit durch die Muttergesellschaft (hier: Gesellschaft 1) bestehen könnte, zumal auch die richtige Anwendung des § 296 HGB zur Prüfungsaufgabe gehört. Bei der Beurteilung eines Ausschlusses nach § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 HGB ist die Einbeziehung nach § 296 HGB nicht in den Konzernabschluss einbezogener Tochterunternehmen ist somit sachgerecht.

2. § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB: Ausschluss wegen personeller Verflechtungen

a) Tatbestand

Der Ausschlussgrund des § 319 Abs. 3 Nr. 2 HGB betrifft direkte personelle Verflechtungen auf Organebene oder als Arbeitnehmer und erfasst gesetzliche Vertreter, Aufsichtsratsmitglieder und Arbeitnehmer der zu prüfenden Gesellschaft sowie von Unternehmen, die mit der zu prüfenden Gesellschaft verbunden sind oder von dieser mehr als 20% der Anteile besitzen. Das Vorliegen des Ausschlussgrundes der Nr. 2 bezieht sich nicht nur auf den Wirtschaftsprüfer selbst, sondern auch auf Personen, mit denen er seinen Beruf gemeinsam ausübt (§ 319 Abs. 4 HGB), die Mitglied seines Netzwerkes i.S.d. § 319b Abs. 1 Satz 3 HGB sind sowie Ehegatten oder Lebenspartner (§ 319 Abs. 2 Satz 2 HGB). Gemäß § 319 Abs. 5 HGB ist der Ausschlussgrund der Nr. 2 auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses entsprechend anzuwenden.

Hinsichtlich des Vorliegens des Ausschlussgrundes kommt es auf den Zeitpunkt der Bestellung des Abschlussprüfers an. Die Dreijahresregelung der alten Fassung von § 319 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 a HGB, wonach auch eine innerhalb der vergangenen drei Jahre beendete Verflechtung zum Ausschluss führte, ist nach deren Wegfall nicht mehr anzuwenden, kann aber unter dem Gesichtspunkt der Besorgnis der Befangenheit nach § 319 Abs. 2 HGB relevant werden.²⁶⁷

b) Ausschluss des Prüfers des Einzelabschlusses

Zunächst ist ein Wirtschaftsprüfer von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn er selbst zu der zu prüfenden Gesellschaft eine Beziehung als Organ, Aufsichtsrat oder Arbeitnehmer unterhält. Dies erscheint sachgerecht, da eine leitende oder verantwortungsvolle Funktion in der zu prüfenden Gesellschaft die für die Tätigkeit als Abschlussprüfer erforderliche Unabhängigkeit beeinträchtigen könnte. Was die Tätigkeit als Arbeitnehmer für die zu prüfenden Gesellschaft betrifft, dürfte dieses Argument ebenfalls zutreffen, da anzunehmen ist, dass ein Wirtschaftsprüfer als Arbeitnehmer eine seiner Ausbildung und Qualifikation entsprechende Tätigkeit ausübt und in dieser Tätigkeit gemäß § 611a BGB dem Weisungsrecht seines Arbeitgebers unterliegt.

Fallbeispiel: Ausschluss wegen personeller Verflechtungen mit verbundenen Unternehmen

²⁶⁷ MüKo-Bilanzrecht/Ebke, § 319, Rn. 53; Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, § 319, Rn. 18

Ferner ist ein Ausschluss des Wirtschaftsprüfers entsprechend der nachfolgenden Abbildung 9 gegeben, wenn er als Organmitglied, Aufsichtsratsmitglied oder Arbeitnehmer bei einem mit der zu prüfenden Gesellschaft verbundenen Unternehmen tätig ist oder einem Unternehmen, das von der zu prüfenden Gesellschaft mehr als 20% der Anteile hält.

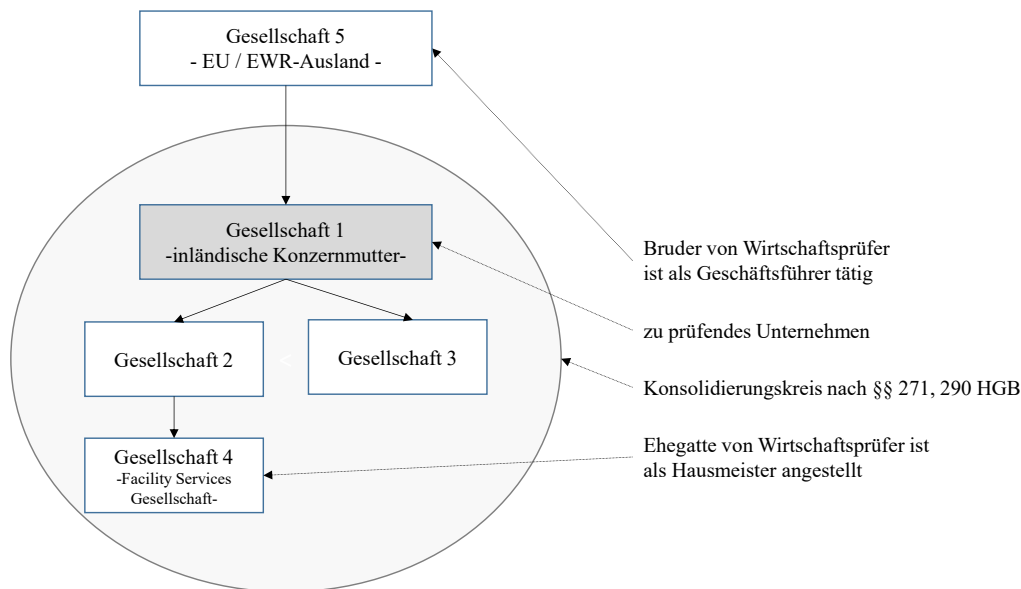


Abbildung 9: Ausschluss wegen personeller Verflechtungen mit verbundenen Unternehmen

Dieser Ausschluss erscheint ebenfalls grundsätzlich angemessen, führt jedoch zu widersprüchlichen Ergebnissen, wenn der Konsolidierungskreis nach § 271 Abs. 2 HGB bestimmt wird und nicht entsprechend § 15 AktG. Entsprechend der Darstellung in vorstehender Abbildung 9 wäre ein Wirtschaftsprüfer von der Abschlussprüfung nicht ausgeschlossen, wenn er bei einer ausländischen “Konzern-Übermutter“ (Gesellschaft 5) als Organmitglied oder Aufsichtsratsmitglied tätig wäre und damit unmittelbaren Einfluss auf die zu prüfende Gesellschaft (Gesellschaft 1) hätte. Andererseits wäre ein Ausschlussgrund gegeben, wenn der Wirtschaftsprüfer bei Gesellschaft 4 eine Aufsichtsratsposition inne hätte, aber die Gesellschaft 2 prüfen sollte, obwohl ihm seine Aufsichtsratsposition keine Einsichtsrechte oder Einflussnahmemöglichkeiten hinsichtlich der zu prüfenden Gesellschaft einräumen würde. Hier ließe sich noch entgegenhalten, dass der Wirtschaftsprüfer in seiner Funktion als Aufsichtsratsmitglied bei Gesellschaft 4 die Prüfungsaufgaben gemäß § 171 Abs.1 AktG zu übernehmen hätte und die Beteiligung an Gesellschaft 4 zumindest auch Gegenstand der Bilanz der zu prüfenden Gesellschaft 2 wäre.

Aufgrund der Sozietätsklausel und Erstreckung des Ausschlussgrundes der Nr. 2 auf Ehegatten und Lebenspartner kommt es nicht nur in dem zuvor dargestellten Fall sondern auch in

zahlreichen weiteren Fällen zu weitreichenden Ausschlüssen eines Wirtschaftsprüfers, ohne dass ein sachlicher Grund dies zwingend rechtfertigt. In der zuvor beschriebenen Konstellation wäre der Wirtschaftsprüfer von der Abschlussprüfung der Gesellschaft 2 bereits dann ausgeschlossen, wenn ein mit ihm in einer Sozietät verbundener Wirtschaftsprüfer bei einer untergeordneten Konzerngesellschaft eine Stellung als Aufsichtsratsmitglied inne hätte. Dass aber gerade renommierte Wirtschaftsprüfer aufgrund ihrer Fachkompetenz einen Aufsichtsratssitz übernehmen, ist nicht unüblich. In großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften hätte ein solches Verständnis zur Folge, dass die Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers im Aufsichtsrat eines Unternehmens eines größeren Konzern zum Ausschluss aller mit ihm in einer Sozietät verbundenen Wirtschaftsprüfer führen würde auch wenn tatsächlich keine Einflussnahmemöglichkeit zu befürchten wären, weil die betroffenen Wirtschaftsprüfer zum Beispiel in getrennten Teams an anderen Standorten arbeiten und entsprechende organisatorische Sicherungs- oder Schutzmaßnahmen getroffen haben. Ein starrer Ausschluss aufgrund der Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers jedenfalls als Aufsichtsratsmitglied erscheint unangemessen. Hier wäre es angemessen, die Generalklausel des Absatz 2 heranzuziehen, um so eine dem Einzelfall gerecht werdende Entscheidung zu finden.

Fallbeispiel: Arbeitnehmerstellung naher Verwandter

Zu ähnlich unzureichenden Ergebnissen führt die Ausweitung des Ausschlussgrundes der personellen Verflechtungen auf Ehegatten und Lebenspartner eines Abschlussprüfers entsprechend des Fallbeispiels der nachfolgenden Abbildung 10.

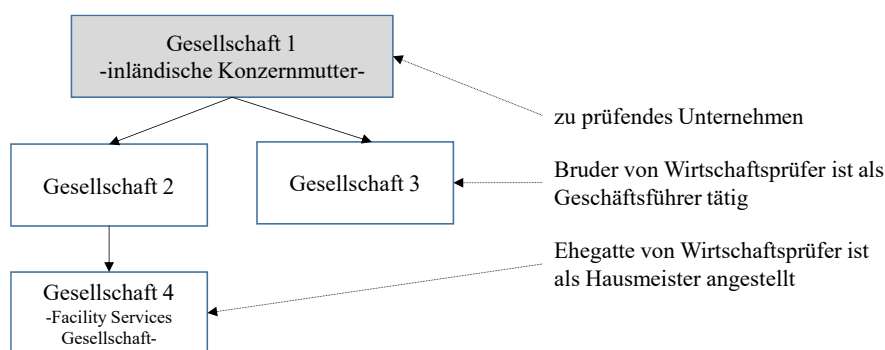


Abbildung 10: Arbeitnehmerstellung naher Verwandter

Die Tätigkeit eines Ehegatten eines Wirtschaftsprüfers zum Beispiel bei Gesellschaft 4 als Hausmeister würde dazu führen, dass der Wirtschaftsprüfer von der Abschlussprüfung der Gesellschaft 1 ausgeschlossen wäre. Andererseits würde die Tätigkeit eines nahen Verwandten

(z.B. Bruder oder Schwester) als Organ der Gesellschaft 3 entsprechend der Abbildung 10 nicht zwingend zum Ausschluss eines Wirtschaftsprüfers führen, sondern es wäre eine Entscheidung aufgrund der Generalklausel des Absatz 2 zu treffen. Dieses Ergebnis erscheint ebenfalls nicht sachgerecht. Zielführend wäre es hinsichtlich der Arbeitnehmerstellung danach zu differenzieren, ob diese in leitender Position tätig sind oder nicht bzw. die Möglichkeit der Einflussnahme besteht.

c) Ausschluss des Prüfers des Konzernabschlusses

Bei formaler entsprechender Anwendung des Ausschlussgrundes wegen personeller Verflechtungen auf den Konzernabschlussprüfer dürften weder er selbst noch sein Ehegatte bzw. Lebenspartner (§ 319 Abs. 2 HGB) oder eine der in § 319 Abs. 4 HGB benannten Personen oder Gesellschaften eine Stellung als gesetzlicher Vertreter, Mitglied des Aufsichtsrats oder Arbeitnehmer der zu prüfenden Gesellschaft oder eines Unternehmens, das mit der zu prüfenden Gesellschaft verbunden ist oder von dieser mehr als 20% der Anteile besitzt, innehaben.

Der Kreis der absolut ausgeschlossenen Personen könnte bei entsprechender Anwendung auf den Konzernabschlussprüfer wegen der Erstreckungstatbestände unter Umständen sehr groß ausfallen, ohne dass in jedem Fall ein tatsächliches Schutzbedürfnis besteht. Wie im Hinblick auf den Ausschluss des Prüfers des Einzelabschlusses bereits dargelegt, ist nicht ersichtlich, weshalb eine Arbeitnehmerstellung eines Ehegatten oder Lebensgefährten in einem Konzernunternehmen ohne leitende Funktion zum Ausschluss von der Abschlussprüfung führen sollte. Gleiches gilt für die Konstellation, in der eine rechtlich oder organisatorisch (z.B. aufgrund von branchenüblichen Sicherungs- oder Schutzmaßnahmen) unabhängige Einheit einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ein Unternehmen prüft, das z.B. 21% der Anteile an einem untergeordneten Konzernunternehmen besitzt. Hier erscheint eine flexible Betrachtung über die Generalklausel eine angemessenere Lösung zu ermöglichen. Hinsichtlich der Bestimmung der mit Konzernunternehmen verbundenen Unternehmen ergibt sich bei Anwendung des Konzernbegriffs des HGB die Konsequenz, dass ohnehin alle, mit den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen auch verbundene Unternehmen sind. Eine Ausweitung ergibt sich lediglich hinsichtlich ausländischer Gesellschaften, allerdings nur, soweit diese mehr als 20% der Anteile an einem in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen besitzen. Hier gelten die Ausführungen zum Abschlussprüfer des Einzelabschlusses entsprechend.

3. § 319 Abs. 3 Nr. 3 HGB: Ausschluss wegen der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen (Selbstprüfungsverbot)

a) Tatbestand

Gemäß § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 HGB sind Wirtschaftsprüfer von der Tätigkeit als Abschlussprüfer ausgeschlossen, wenn sie über die Prüfungstätigkeit hinaus bestimmte Nichtprüfungsleistungen für die zu prüfende Gesellschaft erbracht haben. Hinsichtlich dieser Nichtprüfungsleistungen stellt der Ausschlussgrund der Nr. 3 die unwiderlegliche Vermutung der Unvereinbarkeit mit der Tätigkeit als Abschlussprüfer auf.²⁶⁸ Die Vornahme der in Absatz 3 beschriebenen Tätigkeiten führt nach der herrschenden Meinung dazu, dass ein Abschlussprüfer den Prüfungsgegenstand maßgeblich selbst mitgestalten würde und somit gegen das Selbstprüfungsverbot verstoßen würde, da ihm die für die Abschlussprüfung erforderliche Unabhängigkeit fehlt.²⁶⁹

Grundsätzlich soll im Rahmen des Selbstprüfungs- und Mitwirkungsverbots derjenige von der Prüfung ausgeschlossen sein, der den Prüfungsgegenstand maßgeblich mitgestaltet hat. In diesem Fall geht die gesetzliche Wertung davon aus, dass einem Wirtschaftsprüfer die erforderliche Unabhängigkeit zur Beurteilung des Prüfungsgegenstandes fehlt.²⁷⁰ Der Begriff der Beratungsleistungen bzw. Nichtprüfungsleistungen fasst alle Leistungen zusammen, die ein zum Abschlussprüfer bestellter Wirtschaftsprüfer über die Abschlussprüfung hinaus für seinen Prüfungsmandanten erbringt.²⁷¹ Das Spannungsfeld bei der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen liegt einerseits in dem positiven Effekt, der aus der besseren Kenntnis des Prüfungsgegenstandes durch den Abschlussprüfer resultiert und der damit möglicherweise einhergehenden höheren Qualität und Effektivität der Abschlussprüfung, da sich Abschlussprüfung und Beratung gegenseitig befruchten.²⁷² Andererseits können Nichtprüfungsleistungen eine besondere Gefahr für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers darstellen, nicht zuletzt weil die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen einen nicht

²⁶⁸ Baetge/Brötzmann, Der Konzern 2004, 724, 728; Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, § 319, Rn. 18

²⁶⁹ BGH, Urteil vom 21.04.1997, AZ: II ZR 317/95, S. 260, 264

²⁷⁰ BGH, Urteil vom 21.04.1997, AZ: II ZR 317/95, S. 260, 264; MüKo-Bilanzrecht/Ebke, § 319, Rn. 98

²⁷¹ Michel, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, S. 209

²⁷² Peemöller/Oberste-Padberg, DStR 2001, S. 1813, 1818

unerheblichen Teil des Umsatzes von Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ausmacht.²⁷³ Im Ergebnis ist somit eine Abgrenzung vorzunehmen zwischen der unzulässigen Mitwirkung an der Gestaltung des Prüfungsgegenstandes und der zulässigen Erbringung von Nichtprüfungsleistungen.

Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat hierzu in der sogenannten „Allweiler Entscheidung“ den Grundsatz aufgestellt, wonach Beratungsleistungen je nach Art und Umfang im Einzelfall eine unzulässige Mitwirkung darstellen können, wenn sie über die Darstellung von Alternativen im Sinne einer Entscheidungshilfe hinausgehen, besonders wenn die funktionale Entscheidungskompetenz nicht mehr beim Beratenen verbleibt.²⁷⁴ Zulässig hingegen sei die Beratung eines Ratsuchenden durch eine kompetente Person in der Gestalt, dass diesem Handlungsalternativen und ihre Konsequenzen aufgezeigt werden, wenn die Entscheidung, welche der Handlungsmöglichkeiten umgesetzt wird, bei dem Ratsuchenden verbleibt.²⁷⁵ In der „HVB-Entscheidung“ hat der BGH den Grundsatz, die Abgrenzung anhand des Kriteriums der funktionalen Zuständigkeit vorzunehmen, bestätigt.²⁷⁶ Sofern allein aus faktischen Gründen keine Handlungsalternative aufgezeigt werden kann, soll auch ein alternativloser Entscheidungsvorschlag zulässig sein.²⁷⁷

Der Ausschlussgrund der Nr. 3 erfasst vier Fallgruppen, die über die Prüfungstätigkeit hinaus zum Ausschluss eines Wirtschaftsprüfers von der Abschlussprüfung führen:

- die Mitwirkung bei der Führung von Büchern oder bei der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses (Buchstabe a)
- die Mitwirkung bei der Durchführung der internen Revision in verantwortlicher Position (Buchstabe b)

²⁷³ Michel, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, S. 209

²⁷⁴ BGH, Urteil vom 21.04.1997, AZ: II ZR 317/95, S.260 ff. („Allweiler“)

²⁷⁵ BGH, Urteil vom 21.04.1997, AZ: II ZR 317/95, S. 260, 264 („Allweiler“)

²⁷⁶ BGH, Urteil vom 25.11.2002, AZ: II ZR 49/01, S. 32 ff. („HVB“)

²⁷⁷ Haufe-Bilanz-Kommentar/Dodenhoff, § 319 Rn. 49; Beckscher Bilanz-Kommentar/Schmidt, § 319 HGB, Rn. 47; BGH, Urteil vom 21.04.1997, AZ: II ZR 317/95 („Allweiler“), S. 260 ff.

- die Erbringung von Unternehmensleitungs- oder Finanzdienstleistungen (Buchstabe c) und
- die Erbringung eigenständiger versicherungsmathematischer Leistungen bzw. Bewertungsleistungen, die sich auf den zu prüfenden Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken (Buchstabe d).

Gemäß Absatz 3 Satz 1 Nr. 3 ist es für das Eingreifen des Mitwirkungsverbotes an der Abschlussprüfung eine weitere Voraussetzung, dass die beschriebenen Tätigkeiten nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Ob eine Tätigkeit nur von untergeordneter Bedeutung ist, ist anhand der Umstände des Einzelfalls und der ausgeübten Tätigkeit zu ermitteln. Zudem ist zu berücksichtigen, inwiefern der Wirtschaftsprüfer durch seine Nichtprüfungstätigkeit in die Gefahr der Selbstprüfung gerät. Im Hinblick auf die verschiedenen Fallgruppen der Nr. 3 und der daraus resultierenden unterschiedlichen Risikoprofile ist eine einheitliche Auslegung der Einschränkung nicht vorzunehmen.²⁷⁸

Der Kreis der Personen, auf deren Tätigkeit in Nr. 3 Satz 2 abgestellt wird, umfasst nicht nur den Wirtschaftsprüfer selbst, sondern auch dessen Ehegatten oder Lebenspartner, sofern diese einen Ausschlussgrund nach Nr. 3 erfüllen. Zudem ist ein Wirtschaftsprüfer von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn die zum Ausschluss führenden Leistungen von einer Gesellschaft erbracht wurden, bei der der Wirtschaftsprüfer Organmitglied oder Arbeitnehmer ist oder an der er mehr als 20% der den Gesellschaftern zustehenden Stimmrechte besitzt.

Die Erbringung der in Nr. 3 genannten Nichtprüfungsleistungen führt in zeitlicher Hinsicht nur dann zum Ausschluss, wenn sie in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder in der Zeit zwischen Beendigung des Geschäftsjahres und Erteilung des Bestätigungsvermerks erbracht wurde. An dieser Regelung des relevanten Zeitraumes wird kritisiert, dass der Gesetzeszweck, nämlich die Vermeidung der Selbstprüfung²⁷⁹, nicht erreicht wird, da hierfür statt einer Anknüpfung an den Zeitpunkt der Leistungserbringung eine Anknüpfung an den Bezug zum Prüfungsgegenstand erforderlich gewesen wäre wie in § 319a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB. Daher wird eine teleologische Reduktion der Nr. 3 gefordert dahingehend, dass nur solche Leistungen erfasst sind, die einen Bezug zum Prüfungsgegenstand haben. Erfasst wären demnach auch

²⁷⁸ MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319, Rn. 104

²⁷⁹ BT-Drucks. 15/3419, S. 39 (Begründung RegE BilReG)

Leistungen, die zwar vor dem zu prüfenden Geschäftsjahr erbracht wurden, aber im geprüften Jahresabschluss fortwirken. Nicht erfasst hingegen wären Leistungen, die sich erst in einem späteren Abschluss als dem geprüften auswirken.²⁸⁰

b) Auswirkungen der EU-Abschlussprüferreform 2014

In den letzten Jahren ist ein generelles Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen vielfach diskutiert worden. Der deutsche Gesetzgeber hat in den Regelungen des HGB bislang von einem solchen generellen Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen Abstand genommen. Ein generelles Beratungsverbot hatte die Europäische Kommission jedoch in ihrem im Jahre 2010 vorgelegten Grünbuch zur Diskussion gestellt insbesondere für Unternehmen von öffentlichem Interesse.²⁸¹ Diese Position wurde jedoch im Zuge der EU-Abschlussprüferreform 2014 wieder verworfen. Gleichwohl ergeben sich für Unternehmen von öffentlichem Interesse in dieser Hinsicht einige Neuerungen aus der EU-Abschlussprüfer-VO, die durch das AReG in deutsches Recht umgesetzt wurden. Diese Änderungen werden im nachfolgenden Gliederungspunkt D dieses Kapitels im Einzelnen dargestellt und untersucht. Für andere Unternehmen ergeben sich keine zusätzlichen Einschränkungen im Hinblick auf die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen. Die für diese Unternehmen geltende und ebenfalls durch das AReG in nationales Recht umgesetzte EU-Abschlussprüfer-RL enthält in Art. 22 zwar einige Anpassungen, nicht jedoch nicht ausdrücklich zur Erbringung von Nichtprüfungsleistungen Stellung. Es wird lediglich abstrakt verlangt, dass ein Abschlussprüfer die Abschlussprüfung nicht ausführen darf, wenn die Gefahr der Selbstprüfung besteht.²⁸² Der deutsche Gesetzgeber sah daher keine Veranlassung, die Konkretisierung des Selbstprüfungsverbotes in § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 HGB anzupassen.

c) Auswirkungen auf den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses

Zur Anwendbarkeit der Ausschlussgründe der Nr. 3 auf den Prüfer des Einzelabschlusses eines Konzernunternehmens vertritt Bormann die Ansicht, dass die Leistungen hinsichtlich des Leistungsempfängers bei der oder für die zu prüfende Gesellschaft ausgeübt worden sein

²⁸⁰ MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319, Rn. 101; Beckscher Bilanz-Kommentar/Schmidt, § 319, Rn. 64

²⁸¹ KOM (2010) 561, S. 3,4 (Grünbuch)

²⁸² vgl. Art. 22 Abs. 1 und Erwägungsgrund 14 EU-Abschlussprüfer-RL

müssen.²⁸³ Leistungen bei oder für verbundene Unternehmen der zu prüfenden Gesellschaft sollen - vorbehaltlich Absatz 5 ²⁸⁴ - unschädlich sein. Dies erscheine insoweit konsequent, als das Risiko einer Selbstprüfung bei Leistungen an ein verbundenes Unternehmen in der Regel gering sei und zudem noch der Auffangtatbestand des Absatz 2 zur Verfügung stehe.²⁸⁵

Dieser generellen Aussage kann so nicht zugestimmt werden. In der Tat besteht bei einer Vielzahl von Konstellationen das Risiko der Selbstprüfung nicht, wenn der Abschlussprüfer für ein anderes Konzernunternehmen Nichtprüfungsleistungen im Sinne der Nr. 3 erbracht hat. In der praktisch häufig vorkommenden Situation des Vorliegens eines Unternehmensvertrages im Sinne des § 291 Abs. 1 Satz 1 AktG in Form eines Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrages erscheint eine ausdrückliche Regelung zweckmäßig.

Fallbeispiel: Nichtprüfungsleistungen für verbundene Unternehmen

Variante 1 des nachstehenden Fallbeispiels in Abbildung 11 stellt den Fall dar, dass ein Wirtschaftsprüfer mit der Abschlussprüfung von Gesellschaft 1 (Holding) beauftragt wird. Das wesentliche Vermögen dieser Gesellschaft besteht aus den Anteilen an ihren drei Tochtergesellschaften.

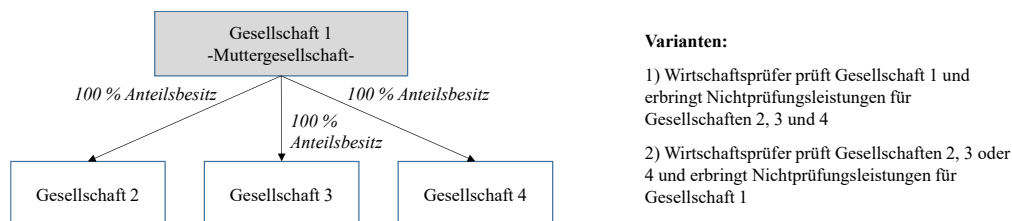


Abbildung 11: Nichtprüfungsleistungen für verbundene Unternehmen

Gesellschaft 1 hat somit ein unmittelbares Interesse an der finanziellen Lage ihrer Tochtergesellschaften und als alleinige Gesellschafterin auch die Möglichkeit der Einflussnahme auf diese Tochtergesellschaften. Würde man der Ansicht von Bormann folgen, könnte der Abschlussprüfer der Gesellschaft 1 für die Tochtergesellschaften umfangreiche Nichtprüfungsleistungen erbringen, die ihn nach Nr. 3 bei der Muttergesellschaft nicht

²⁸³ MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319, Rn. 102

²⁸⁴ siehe MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319, Rn. 135

²⁸⁵ MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319, Rn. 102

zwingend von der Abschlussprüfung ausschließen würden. Ein Ausschluss unter Berufung auf die Generalklausel des § 319 Abs. 2 HGB wäre zwar denkbar, aber nicht vorzugswürdig gegenüber der Schaffung einer klaren Regelung.

Ähnlich ist die Rechtslage in der als Variante 2 in Abbildung 11 dargestellten umgekehrten Konstellation zu bewerten. Hier erbringt der Wirtschaftsprüfer umfassende Nichtprüfungsleistungen gegenüber der Muttergesellschaft und soll zugleich als Abschlussprüfer ihrer Tochtergesellschaften bestellt werden. Da die wesentliche Geschäftstätigkeit der Muttergesellschaft jedoch in der Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften liegt und diese im Hinblick auf ihre Tochtergesellschaften auch die Möglichkeit der Einflussnahme hat, dürfte anzunehmen sein, dass sich der Inhalt der Nichtprüfungsleistungen gegenüber der Muttergesellschaft auch auf ihre Tochtergesellschaften auswirkt.

Im Ergebnis sollte sich das Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen daher nicht nur auf die zu prüfende Kapitalgesellschaft beziehen, sondern ebenfalls auf Unternehmen, zwischen denen eine Möglichkeit zur Einflussnahme aufgrund von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen besteht. Eine Ausweitung des Ausschlussgrundes auf die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen für verbundene Unternehmen erscheint sachgerecht, wobei wegen der Möglichkeit der tatsächlichen Einflussnahme auf die Definition der verbundenen Unternehmen entsprechend § 15 AktG abgestellt werden sollte.

Des Weiteren ist ein Wirtschaftsprüfer auch von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn nicht er selbst Nichtprüfungsleistungen für die zu prüfende Gesellschaft erbringt, sondern sein Ehegatte bzw. Lebensgefährte (§ 319 Abs. 2 Satz 2 HGB) oder eine der in Absatz 4 benannten Personen oder Gesellschaften. Dies erscheint in Bezug auf die zu prüfende Gesellschaft angemessen, jedoch hinsichtlich einer möglichen Ausweitung auf verbundene Unternehmen zu weitreichend. Bezüglich der Ehegatten bzw. Lebenspartner, die ebenfalls der Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer nachgehen und als solcher die in der Nr. 3 aufgeführten Nichtprüfungsleistungen erbringen, ist zu berücksichtigen, dass diese der berufsrechtlichen Schweigepflicht unterliegen. Gleiches gilt für die in Absatz 4 benannten Personen und Gesellschaften. Auch hier sollte kein genereller Ausschluss wegen der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen erfolgen, sondern im Rahmen der Generalklausel eine Einzelfallbetrachtung möglich sein, die für die betroffenen Gesellschaften bzw. Personen z.B. durch eine organisatorische Trennung der tätig werdenden Personen oder Einheiten (z.B. Einrichtung von Chinese Walls) die Wahrung ihrer Unabhängigkeit sicherstellt.

d) Auswirkungen auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses

Gemäß § 319 Abs. 5 HGB ist der Ausschlussgrund der Nr. 3 wegen des Erbringens von Nichtprüfungsleistungen auf den Konzernabschlussprüfer entsprechend anzuwenden. Das bedeutet zunächst, dass der Konzernabschlussprüfer - anders als bei Anwendung des Ausschlussgrundes auf den Einzelabschlussprüfer - grundsätzlich die in Nr. 3 aufgeführten Nichtprüfungsleistungen nicht an alle in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen erbringen darf, da er die Einzelabschlüsse dieser Unternehmen auch zu prüfen hat. Anderenfalls bestünde die Gefahr der Selbstprüfung. Dieser Umfang des Ausschlusses wegen der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen betrifft bei entsprechender Anwendung des Ausschlussgrundes der Nr. 3 nicht nur den Abschlussprüfer selbst, sondern auch dessen Ehegatten bzw. Lebenspartner (§ 319 Abs. 2 Satz 2 HGB) sowie die in Abs. 4 benannten Personen und Gesellschaften. Auf der Ebene des Konzernabschlussprüfers ist diese Wertung als zutreffend zu beurteilen, da der Konzernabschlussprüfer sonst etwaige Jahresabschlüsse der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen mitprüfen muss und es nach einem objektiven Maßstab die Objektivität eines Konzernabschlussprüfers beeinträchtigen könnte, wenn dieser Beratungsergebnisse von Ehegatten bzw. Lebenspartner oder Kollegen, die sich im Jahresabschluss niedergeschlagen haben, bewerten muss.

Fallbeispiel: Nichtprüfungsleistungen und Konzernbezug

Das nachfolgende Fallbeispiel der Abbildung 12 zeigt in Variante 1, dass Wirtschaftsprüfer A indirekt mitprüfen müsste, ob die von Kollegen B erbrachten Buchführungsleistungen die wirtschaftlichen Verhältnisse von Gesellschaft 4 im Jahresabschluss zutreffend wiedergeben. Allein aufgrund der Verbundenheit wegen der gemeinsamen Tätigkeit für eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft dürfte die Unabhängigkeit von Wirtschaftsprüfer A anzuzweifeln sein.

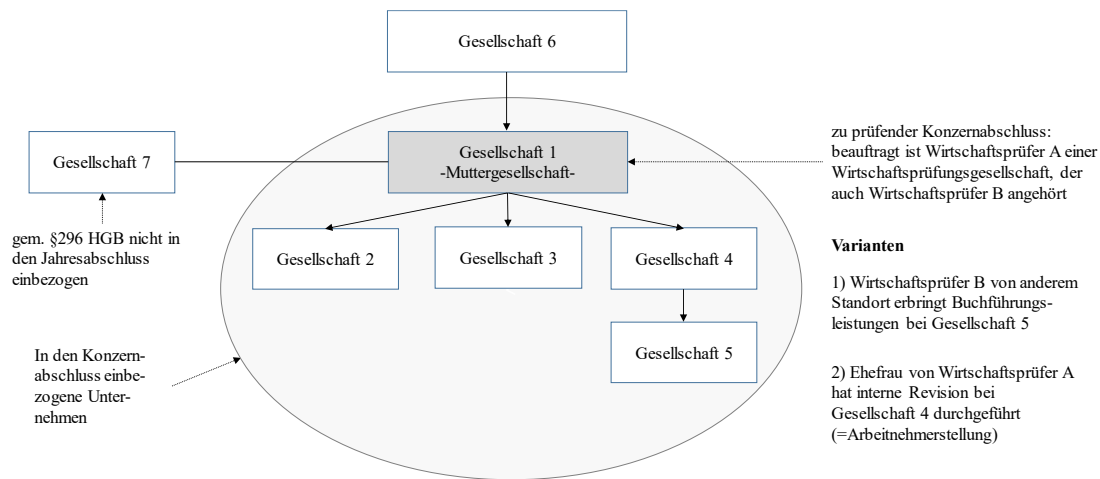


Abbildung 12: Nichtprüfungsleistungen und Konzernbezug

Fraglich ist jedoch, ob bei der Betrachtung des Kreises der erfassten Konzernunternehmen ausschließlich auf die in den Jahresabschluss einbezogenen Unternehmen abzustellen ist und ausländische Konzern-Übermütter (siehe Gesellschaft 6) oder nach § 296 HGB nicht einbezogene Töchter (siehe Gesellschaft 7) außen vor zu lassen sind. Hinsichtlich Gesellschaft 6 ist es vertretbar, diese bei der Betrachtung außen vor zu lassen, da der Konzernabschlussprüfer weder die eigenen Ergebnisse von Nichtprüfungsleistungen, noch die von Ehegatten, Lebensgefährten oder Kollegen zu prüfen hat, wenn diese entsprechende Nichtprüfungsleistungen gegenüber Gesellschaft 6 erbracht hätten.

Anders verhält es sich hingegen in Bezug auf nach § 296 HGB nicht in den Jahresabschluss einbezogene Unternehmen wie Gesellschaft 7. Hier müsste der Konzernabschlussprüfer zunächst die richtige Anwendung des § 296 HGB prüfen. Zudem ist die Beteiligung an Gesellschaft 7 in der Bilanz von Gesellschaft 1 erfasst. Dies führt zwar nicht dazu, dass der Konzernabschlussprüfer die von der Ehegattin erbrachten Leistungen der internen Revision im Rahmen der Konzernabschlussprüfung unmittelbar mitprüfen müsste. Gleichwohl spielt die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft 7 für Gesellschaft 1 eine Rolle, so dass eine Beeinträchtigung der Unabhängigkeit nicht auszuschließen ist und somit für das Vorliegen eines Ausschlussgrundes nach Nr. 3 auch auf nach § 296 HGB nicht in den Jahresabschluss einbezogene Unternehmen abgestellt werden sollte.

4. § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 HGB: Ausschluss wegen der Beschäftigung ausgeschlossener Personen

a) Tatbestand

Ausgeschlossen ist ein Wirtschaftsprüfer gemäß § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 HGB von der Prüfung ferner, wenn er bei der Prüfung eine Person beschäftigt, die nach den Nr. 1-3 nicht Abschlussprüfer sein darf. Diese Regelung trägt dem Umstand Rechnung, dass der Abschlussprüfer nicht zwangsläufig alle Prüfungstätigkeiten selbst ausübt und ein befangener Mitarbeiter das Prüfungsergebnis durchaus beeinflussen kann.²⁸⁶ Nach Sinn und Zweck dieser Regelung bedeutet „beschäftigt“, dass ein Mitarbeiter bei der Prüfung „eingesetzt“ wird, also fachlich mit der Prüfung in Berührung kommt.²⁸⁷ Insbesondere bei Mitgliedern des Prüfungsteams und Prüfungspartnern ist das Merkmal des „Beschäftigt Seins“ zu bejahen. Personen, die lediglich technische Hilfstätigkeiten erbringen, wie Schreibkräfte, Sekretariatsmitarbeiter oder Boten, sind nicht als bei der Prüfung beschäftigt anzusehen. Ob eine bei der Prüfung beschäftigte Person als Arbeitnehmer oder als freier Mitarbeiter tätig wird, ist hingegen nicht von Bedeutung.²⁸⁸

Eine Erstreckung des Ausschlusses nach Nr. 4 auf Ehegatten oder Lebenspartner der bei der Prüfung beschäftigten Person, die einen der Ausschlussgründe der Nr. 1-3 erfüllt, sieht das Gesetz nicht vor. Die Verweisung des Absatzes 4 Satz 2 gilt nur für die Ausschlussgründe nach Satz 1 Nr. 1-3.

b) Auswirkungen auf den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses

Für den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses eines Konzernunternehmens bedeutet der Ausschlussgrund der Nr. 4, dass spiegelbildlich zu prüfen ist, ob eine bei der Prüfung beschäftigte Person einen der Ausschlussgründe der Nr. 1-3 erfüllen würden, wenn sie selbst Abschlussprüfer wäre. Dabei sind die vorstehenden Ausführungen und Feststellungen zu den Ausschlussgründen der Nr. 1-3 gleichermaßen zu berücksichtigen.

²⁸⁶ MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319, Rn. 120

²⁸⁷ MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319, Rn. 120, MüKo-HGB/Ebke, § 319, Rn. 68

²⁸⁸ MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319, Rn. 121, MüKo-HGB/Ebke, § 319, Rn. 68

c) Auswirkungen auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses

Auch im Hinblick auf den Konzernabschlussprüfer ist zu prüfen, ob bei der Prüfung beschäftigte Personen einen der Ausschlussgründe der Nr. 1-3 in Bezug auf ein in den Konzernabschluss einbezogenes Unternehmen erfüllen würden, wenn sie selbst Abschlussprüfer wären. Es gelten hierzu ebenfalls die vorstehenden Ausführungen und Feststellungen zu den Nr. 1-3. Die Erstellung eines Verschmelzungswertgutachten²⁸⁹ und die Erstellung eines Bewertungsberichts für einen Squeeze-out (vgl. § 327c Abs. 2 Satz 1 und 2 AktG) sowie Prüfungen im Auftrag des Aufsichtsrates nach § 111 Abs. 2 Satz 2 und 4 AktG hindern hingegen nicht die Mitwirkung an der Abschlussprüfung, welche sich bei der Verschmelzung auf die aus der Verschmelzung hervorgegangene Gesellschaft bezieht.²⁹⁰

5. § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5: Ausschluss wegen des Überschreitens der zulässigen Honorargrenzen

a) Tatbestand

Gemäß dem Ausschlussgrund der Nr. 5 ist ein Abschlussprüfer von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn er

- in den letzten fünf Jahren jeweils mehr als 30% der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit von der zu prüfenden Gesellschaft und von Unternehmen, an denen die zu prüfende Gesellschaft mehr als 20% der Anteile besitzt, bezogen hat und
- wenn dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist.

Mit dieser Vorschrift soll eine finanzielle Abhängigkeit zwischen Abschlussprüfer und Prüfungsmandanten verhindert werden, da der Verlust eines Prüfungsmandanten für einen Abschlussprüfer regelmäßig besonders schwer wiegt, wenn er mit diesem einen Großteil seiner Einkünfte erzielt hat. In einer solchen Situation kann davon ausgegangen werden, dass der

²⁸⁹ BGH, Urteil vom 25.11.2002, AZ: II ZR 49/01 („HVB“)

²⁹⁰ Baumbach/Hopt/Hopt/Merkt, § 319, Rn. 19

Abschlussprüfer eher bereit sei, zu Lasten der Prüfungsqualität Zugeständnisse zu machen, um den Verlust seines Prüfungsmandanten zu verhindern.²⁹¹

In der vor dem KonTraG geltenden Fassung lag die Grenze im Hinblick auf die Gesamteinnahmen bei 50% und wurde dann auf 30% herabgesenkt. Gleichwohl wird die 30% Grenze verschiedentlich als zu hoch angesehen²⁹², da der Ausfall von knapp einem Drittel der Gesamteinnahmen für einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft erhebliche wirtschaftliche Folgen nach sich ziehen dürfte. Die Abschlussprüfer-RL vom 17.05.2006 sah keine feste Grenze vor und die Mitteilung der Kommission von Mai 2002²⁹³ bejahte einen Ausschluss, wenn in den letzten fünf Jahren das von einem Mandanten bezogene Honorar einen übermäßigen Anteil am Gesamtumsatz ausmachte. Unter Bezugnahme auf die für börsennotierte Gesellschaften geltenden Regelungen der SEC wurde von der Literatur eine Reduzierung der Grenze auf teilweise 25%²⁹⁴ oder gar auf 10% bzw. 15% entsprechend der in Großbritannien geltenden Regelungen²⁹⁵ gefordert. Welcher Maßstab anzusetzen ist, soll nicht Gegenstand dieser Arbeit sein. Festzuhalten ist jedoch, dass der Rückgriff auf die Generalklausel nicht ausgeschlossen ist, wenn die 30% Grenze nicht erreicht wird.²⁹⁶ Demnach kann auch bei einem geringeren Anteil der von einem Mandanten bezogenen Honorare ein Prüfungsverbot eingreifen, wenn weitere Umstände hinzutreten, die die Besorgnis der Befangenheit im Sinne von § 319 Abs. 2 HGB begründen.

aa) Begriff der Gesamteinnahmen

Als Gesamteinnahmen sind alle Einnahmen im Sinne von Vergütungen (ohne Auslagenersatz und Umsatzsteuer) anzusehen, die der Abschlussprüfer aus seiner beruflichen Tätigkeit erzielt

²⁹¹ MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319, Rn. 123; Haufe-Bilanz-Kommentar/Dodenhoff, § 319, Rn. 68

²⁹² Bormann, BB 2002, S. 190, 193; Michel, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, S. 256

²⁹³ vgl. Richtlinie 2006/43/EG sowie KOM (2002) 347

²⁹⁴ Quick/Warming-Rasmussen, ZfB 2007, 1007, 1025

²⁹⁵ vgl. Ziff. 31 f. APB Ethical Standard 4: für börsennotierte Unternehmen 10% und für nicht börsennotierte Unternehmen 15%

²⁹⁶ Michel, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, S. 256

unabhängig davon, ob Leistungen als Wirtschaftsprüfer, Steuerberater oder Rechtsanwalt erbracht werden.²⁹⁷ Ähnlich lautet auch die Tätigkeitsbeschreibung der §§ 2, 129 WPO.

Aufgrund der Sozietätsklausel sind bei gemeinsamer Berufsausübung die Einnahmen aller Personen, mit denen der Abschlussprüfer gemeinsam seinen Beruf ausübt, zu addieren.²⁹⁸ Allerdings kommt es nicht darauf an, ob der Ehegatte oder Lebenspartner des Abschlussprüfers Einkünfte im Sinne der Nr. 5 bezogen hat. In diesen Fällen kommt dennoch ein Ausschluss wegen der Besorgnis der Befangenheit aufgrund der Generalklausel des § 319 Abs. 2 HGB in Betracht.²⁹⁹

bb) Maßgebliche Zahler

Hinsichtlich der Einnahmen sind solche der zu prüfenden Gesellschaft zu berücksichtigen und solche von Gesellschaften, an denen die zu prüfende Gesellschaft mehr als 20% der Anteile besitzt. Einnahmen, die von Gesellschaften erlangt werden, die ihrerseits an der zu prüfenden Gesellschaft beteiligt sind, sollen hingegen nicht berücksichtigt werden.³⁰⁰ Die Berücksichtigung derartiger Einnahmen wird zutreffend als systemwidrig angesehen, sei jedoch aufgrund des eindeutigen Wortlautes der gesetzlichen Regelung zu akzeptieren³⁰¹. Eine Berücksichtigung derartiger Umsätze kann bei jetziger Gesetzeslage dennoch die Besorgnis der Befangenheit nach § 319 Abs. 2 HGB begründen.

cc) Zeitliche Anrechnung der Einnahmen

Ein Ausschluss von der Abschlussprüfung ist dann gegeben, wenn die 30%-Grenze in den vergangenen 5 Jahren überschritten worden ist und im sechsten Jahr eine Überschreitung zu erwarten ist. In diesem Fall gilt für das sechste Jahr das Prüfungsverbot. Die Überschreitung der 30%-Grenze muss in fünf aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren erfolgt sein. Wird diese Grenze hingegen in einem Geschäftsjahr nicht überschritten, beginnen die fünf Geschäftsjahr

²⁹⁷ MüKo-HGB/*Ebke*, § 319, Rn. 69; Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, § 319, Rn. 24

²⁹⁸ MüKo-HGB/*Ebke*, § 319, Rn. 69; Beckscher Bilanz-Kommentar/*Schmidt*, § 319, Rn. 71

²⁹⁹ MüKo-HGB/*Ebke*, § 319, Rn. 69; Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, § 319, Rn. 25

³⁰⁰ MüKo-HGB/*Ebke*, § 319, Rn. 126

³⁰¹ Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, § 319, Rn. 25; MüKo-HGB/*Ebke*, § 319, Rn. 69

mit dem folgenden Jahr, in dem die 30%-Grenze überschritten wird, erneut zu laufen.³⁰² Der Ausschlussgrund greift demnach im sechsten Jahr ein, wenn die Umsatzgrenze fünf Jahre hintereinander überschritten wurde. Im Hinblick auf das sechste Jahr hat der Abschlussprüfer den erwarteten Betrag dann zu schätzen. Zur Vermeidung von Härtefällen - wie z.B. bei Berufsanfängern oder Prüfern am Ende ihres Berufslebens mit nur wenigen Mandaten³⁰³ - kann die Wirtschaftsprüferkammer gemäß § 319 Abs. III Satz 1 Nr. 5 letzter Halbsatz HGB eine befristete Ausnahmegenehmigung erteilen.

dd) Erstreckungstatbestände

Der Erstreckungstatbestand des § 319 Abs. 3 Satz 2 HGB auf Ehegatten und Lebenspartner verweist nicht auf die Nr. 5, so dass die Gesamteinnahmen aus beruflicher Tätigkeit von Ehegatten oder Lebenspartnern nicht bei der Berechnung der Gesamteinnahmen eines Abschlussprüfers im Hinblick auf einen Ausschluss nach Nr. 5 zu berücksichtigen sind. Für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften regelt § 319 Abs. 4 HGB hingegen, dass diese von der Prüfung ausgeschlossen sind, wenn eine der hier benannten Personen oder Gesellschaften den Ausschlussgrund der Nr. 5 erfüllt.

b) Geltung für den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses

Der Abschlussprüfer eines Einzelabschlusses muss zunächst die Gesamteinnahmen, die er mit der zu prüfenden Gesellschaft erzielt hat, ermitteln und die Einnahmen hinzuaddieren, die mit einem Unternehmen erwirtschaftet werden, an dem die zu prüfende Gesellschaft mehr als 20% der Anteile besitzt. Der Zweck dieser Regelung ist die Möglichkeit eines herrschenden Unternehmens, die Auftragsvergabe der beherrschten Unternehmen zu beeinflussen.³⁰⁴ Die Berechnung der Anteile richtet sich nach § 271 Abs. 1 HGB.³⁰⁵ Danach sind insbesondere in einem mehrstufigen Konzern die Rechte eines Tochterunternehmens an einem Enkelunternehmen in voller Höhe der Konzernmutter zuzurechnen.³⁰⁶ Anderenfalls könnte

³⁰² MüKo-HGB/Ebke, § 319, Rn. 70; Beckscher Bilanz-Kommentar/Förschle/Schmidt, § 319a, Rn. 2

³⁰³ Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, § 319, Rn. 24

³⁰⁴ Adler/Düring/Schmaltz 2000, Teilbd. 7, § 319, Rn. 154;

³⁰⁵ Beckscher Bilanz-Kommentar/Förschle/Schmidt, § 319, Rn. 70

³⁰⁶ Beckscher Bilanz-Kommentar/Hoyas/Thiele-Ritter, § 290, Rn. 80 ff.

durch eine Verlagerung der Beteiligungen ein Erreichen der maßgeblichen Anteilsgrenze verhindert werden.³⁰⁷ Über diese Ansätze hinaus haben sich die juristische Literatur und die Rechtsprechung noch nicht vertieft damit auseinandergesetzt, welche Folgen sich für den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses bei Vorliegen eines Konzernsachverhalts ergeben.

Fallbeispiel: Hinzurechnung von Einnahmen aus Konzernunternehmen

In dem folgenden Fallbeispiel der Abbildung 13 werden verschiedene Konstellationen dargestellt und untersucht, die bei jetziger Rechtslage nicht befriedigend geregelt sind.

Varianten

- 1) Addition der Einnahmen aus Gesellschaften B, C und D bei Überschreiten der 30 % Grenze?
- 2) Addition der Einnahmen aus Gesellschaften A und E, unterstellt, es würden mit Gesellschaft E ebenfalls Einnahmen in Höhe von 15 % erzielt werden?
- 3) Addition der Einnahmen aus Gesellschaften A, D und F?
- 4) Addition der Einnahmen aus Gesellschaften C und G?

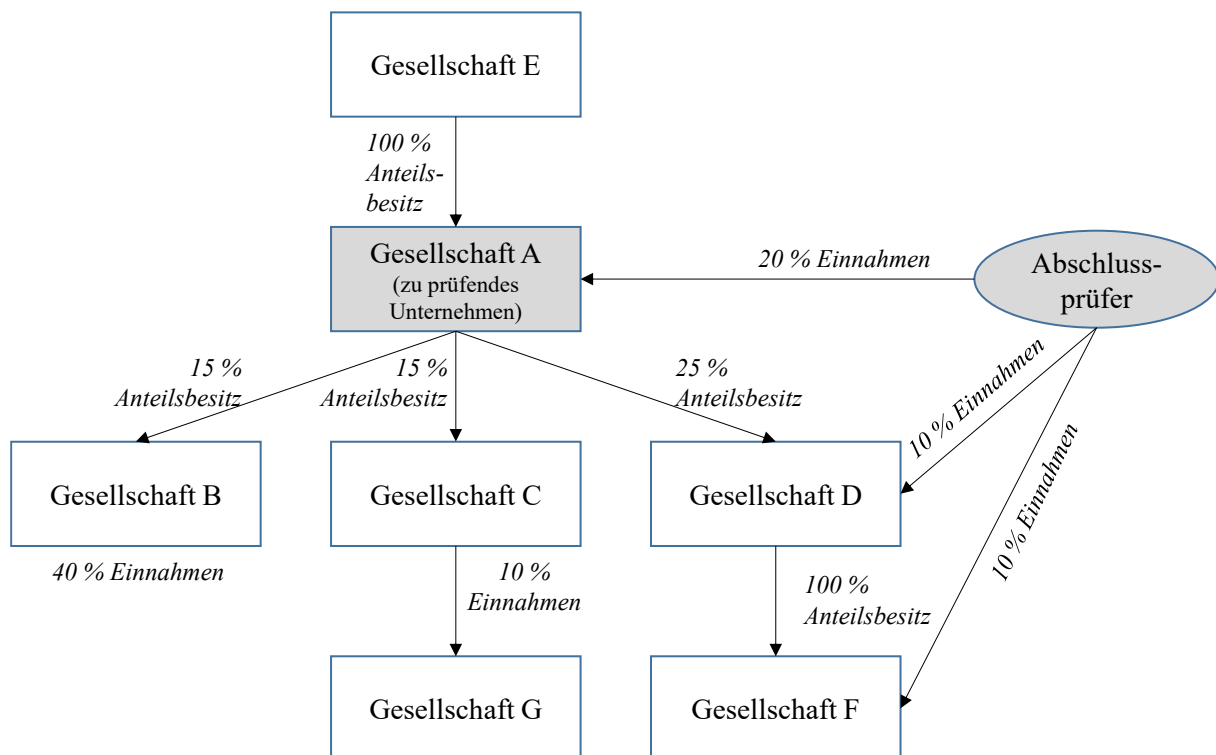


Abbildung 13: Hinzurechnung von Einnahmen aus Konzernunternehmen

³⁰⁷ MüKo-AktG/Bayer, § 16, Rn. 43

Variante 1 behandelt die Fragestellung, ob die Einnahmen eines Abschlussprüfers aus den Unternehmen B, C und D zu addieren sind, wenn diese insgesamt die 30%-Grenze überschreiten, aber die Beteiligung der zu prüfenden Gesellschaft an zwei der Unternehmen die Höhe von 20% nicht überschreitet. Die gesetzliche Regelung stellt eindeutig auf das Erfordernis einer Beteiligung von mehr als 20% ab, woraus sich im Umkehrschluss ergeben dürfte, dass eine Addition der Einnahmen bei unter 20% liegenden Beteiligungen nicht vorzunehmen ist, auch wenn die mit diesen Unternehmen erzielten Einkünfte die 30%-Grenze im Hinblick auf die Gesamteinkünfte eines Abschlussprüfers überschreiten würden. Mit der Regelung soll verhindert werden, dass die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers beeinflusst wird, weil die zu prüfende Gesellschaft in diesen Unternehmen die Auftragsvergabe beeinflussen könnte.³⁰⁸

Für Variante 1 bedeutet dies, dass der Abschlussprüfer Gesellschaft A prüfen dürfte und zudem für die Gesellschaften B und C, an denen Gesellschaft A Beteiligung von jeweils 15% hält, anderweitige Beratungsleistungen erbringen dürfte, ohne dass diese Einnahmen für die Berechnung der nach § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB zulässigen Grenze von 30% seiner Gesamteinnahmen zu berücksichtigen sind. Bei einer derartigen Konstellation wäre nach den Umständen des Einzelfalls unter Anwendung der Generalklausel des § 319 Abs. 2 HGB zu prüfen, ob die Besorgnis der Befangenheit vorliegt. Zudem hätte der Abschlussprüfer die berufsrechtliche Verpflichtung seine Überlegungen hinsichtlich etwaiger zur Befangenheit führender Umstände und ggf. getroffener Sicherungs- und Schutzmaßnahmen zu dokumentieren. Gleichwohl erscheint - wie bereits in Gliederungspunkt B.VI. ausgeführt - zur Herbeiführung von mehr Transparenz eine Offenlegungs- bzw. Erörterungspflicht gegenüber dem Prüfungsmandanten sinnvoll. Vor diesem Hintergrund erscheint das Ergebnis der wörtlichen Anwendung der gesetzlichen Regelung nicht unbillig, vorausgesetzt die Generalklausel des § 319 Abs. 2 HGB ermöglicht eine wirksame Wahrung der Unabhängigkeit. Denkbar wäre aber auch eine Reduzierung der 20% Grenze im Hinblick auf die Beteiligungen oder eine Reduzierung der 30%-Grenze im Hinblick auf die zu erzielenden Gesamteinnahmen. Ebenso wäre es ein möglicher Ansatz, für Konzernsachverhalte eine separate Betragsgrenze der Gesamteinnahmen zu definieren, z.B. bei 40%, und dann die Unternehmen, an denen die Beteiligungshöhe von 20% zwar nicht überschritten wird, aber die dennoch eine gewisse Relevanz haben, bei der Berechnung einzubeziehen und die mit diesen Unternehmen erzielten Einkünfte zu addieren.

³⁰⁸ Haufe Bilanz-Kommentar/*Dodenhoff*, § 319, Rn. 68; Adler/Düring/Schmaltz 2000, Teilbd. 7, § 319 Rn. 158

Eine ähnliche Problematik ergibt sich auch bei der als Variante 2 dargestellten Konstellation und der Fragestellung, ob Einnahmen von einem Unternehmen, das seinerseits an der zu prüfenden Gesellschaft beteiligt ist, zu berücksichtigen sind, wie die im vorliegenden Fallbeispiel vom Abschlussprüfer mit Gesellschaft E erwirtschafteten Einnahmen. Die überwiegende Literatur lehnt diese Zurechnung nach entsprechender Anwendung von §§ 271 Abs. 2, 290 Abs. 3 HGB ab, da dies zu einer über den Tatbestand hinausgehenden Erweiterung führen würde.³⁰⁹ Vereinzelt wird dieses Ergebnis jedoch als systemwidrig kritisiert.³¹⁰ Dieser Kritik ist zuzustimmen, da es Konzernsachverhalte unzureichend berücksichtigt und insbesondere ein Konzernunternehmen - wie Gesellschaft E in Variante 2 - erheblichen Einfluss auf das zu prüfende Unternehmen haben kann. Dass Konstellationen wie Variante 2 nicht zu einem zwingenden Ausschluss eines Abschlussprüfers führen, sondern allenfalls zu einem Ausschluss aufgrund der Generalklausel führen können, ist wegen der im Vergleich mit den absoluten Ausschlussgründen schwächeren Wirkung abzulehnen.

Variante 3 liegt die Konstellation zugrunde, dass bei Unternehmen D die Umsatzgrenze in Addition mit dem zu prüfenden Unternehmen nicht erreicht wird, sondern nur zusammen mit dem Unternehmen F. Es stellt sich daher die Frage, ob die Umsätze von solchen Unternehmen, an denen verbundene Unternehmen (20% Anteilsbesitz) des zu prüfenden Unternehmens wiederum mehr als 20% der Anteile halten, hinzuzurechnen sind und wenn ja, unter welchen Voraussetzungen. Dies erscheint wegen der Einflussmöglichkeit des Mutterunternehmens auf Töchter- und Enkelunternehmen angemessen. Denkbar wäre auch eine höhere, aber insgesamt für alle in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen geltende Grenze.

Gleiches gilt für die Variante 4, bei der die über der 30%-Grenze liegenden Einnahmen (d.h. 25% Einnahmen plus Einnahmen aus Gesellschaft A in Höhe von 20%) nicht mit Unternehmen C erzielt werden, sondern mit deren Tochterunternehmen G. Bei wörtlicher Anwendung des Ausschlussgrundes der Nr. 5 wäre kein Ausschluss anzunehmen, da der Abschlussprüfer den relevanten Betrag seiner Gesamteinnahmen nicht mit einem Unternehmen erzielt, an dem das zu prüfende Unternehmen mehr als 20% der Anteile besitzt. Gleichwohl könnte auf den mittelbaren Anteilsbesitz auf Basis einer durchgerechneten Quote abgestellt werden. Eine

³⁰⁹ Kölner Komm.-Rechnungslegungsrecht/Müller, § 319, Rn. 97; Adler/Düring/Schmaltz 2000, Teilbd. 7, § 319 Rn. 155, 158; a.A. Beckscher Bilanz-Kommentar/Förschle/Schmidt, § 319, Rn. 90

³¹⁰ MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319, Rn. 126

solche Durchrechnung der Quote wird teilweise abgelehnt³¹¹, erscheint aber gerechtfertigt, da sonst ein Ausschluss durch die Einziehung von Zwischengesellschaften leicht umgangen werden könnte und die Interessenlage der zu prüfenden Gesellschaft in der dargestellten Variante 4 gleich ist, unabhängig davon ob sie unmittelbar oder mittelbar an Gesellschaft G beteiligt ist. Auch hier wäre auch eine höhere aber insgesamt für alle in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen geltende Grenze als alternativer Ansatz denkbar.

c) Geltung für den Konzernabschlussprüfer

Gemäß § 319 Abs. 5 HGB gilt der Ausschlussgrund der Nr. 5 für den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses entsprechend. Was dies im Einzelnen bedeutet, lässt die gesetzliche Regelung offen. Auch die juristische Literatur und die Rechtsprechung haben sich bislang nicht mit der konkreten Anwendung des Ausschlussgrundes der Nr. 5 auf den Konzernabschlussprüfer auseinandergesetzt. Die verschiedenen relevanten Konstellationen werden nachfolgend untersucht.

Zunächst stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, welche Unternehmen im Hinblick auf die 30%-Grenze der erzielten Gesamteinnahmen zu berücksichtigen sind. Dies sind grundsätzlich sowohl Konzernmutter als auch alle anderen in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen. Eine solche Auslegung erscheint sinnvoll, da ein Abschlussprüfer oder eine Abschlussprüfungsgesellschaft erhebliche Einnahmen mit einer der in den Konzernabschluss einzubeziehenden Gesellschaften (z.B. aus Beratungstätigkeiten) erzielen könnte und in der Funktion des Abschlussprüfers des Konzernabschlusses geneigt sein könnte, diese Gesellschaft nicht mit der gebotenen Unabhängigkeit zu prüfen, um ein lukratives Beratungsmandat nicht zu verlieren. Es müssten demnach alle Tochterunternehmen im Sinne von § 294 Abs. 1 i.V.m. § 290 Abs. 2 HGB berücksichtigt werden und geprüft werden, ob der Konzernabschlussprüfer mit einem dieser Unternehmen mehr als 30% seiner Gesamteinnahmen erzielt. Da der Konsolidierungskreis gemäß § 294 Abs. 1 HGB auch mittelbare Tochterunternehmen, also Enkelunternehmen, umfasst³¹², stellt sich insoweit die Frage nicht, ob die Enkelunternehmen dem jeweiligen Tochterunternehmen zuzurechnen sind, sondern jedes in den Konzernabschluss einzubeziehende Unternehmen müsste für sich geprüft

³¹¹ Haufe-Bilanz-Kommentar/*Dodenhoff*, § 319, Rn. 68; Kölner Komm.-Rechnungslegungsrecht/*Müller*, § 319, Rn.97; Adler/Düring/Schmaltz 2000, Teilbd. 7/*Förschle/Schmidt*, § 319, Rn. 155

³¹² Hopt/Merkt-Bilanzrecht/*Merkt*, § 319, Rn. 1

Einzelabschlusses unter b) bereits ausgeführt - eine Gesamtgrenze der zu erzielenden Gesamteinkünfte bezogen auf den gesamten Konzern herangezogen werden würde, die durchaus etwas höher sein könnte, als für das Einzelunternehmen geltende 30%-Grenze.

Fallbeispiel: Ausschluss wegen Anteilsbesitz vom mehr 20%

Des Weiteren sind die Gesellschaften zu berücksichtigen, an denen die zu prüfende Gesellschaft mehr als 20% der Anteile besitzt. Bezogen auf den Konzernabschlussprüfer würde dies bei wörtlicher Auslegung bedeuten, dass alle Gesellschaften zu berücksichtigen sind, an denen eines der in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen mehr als 20% der Anteile besitzt.

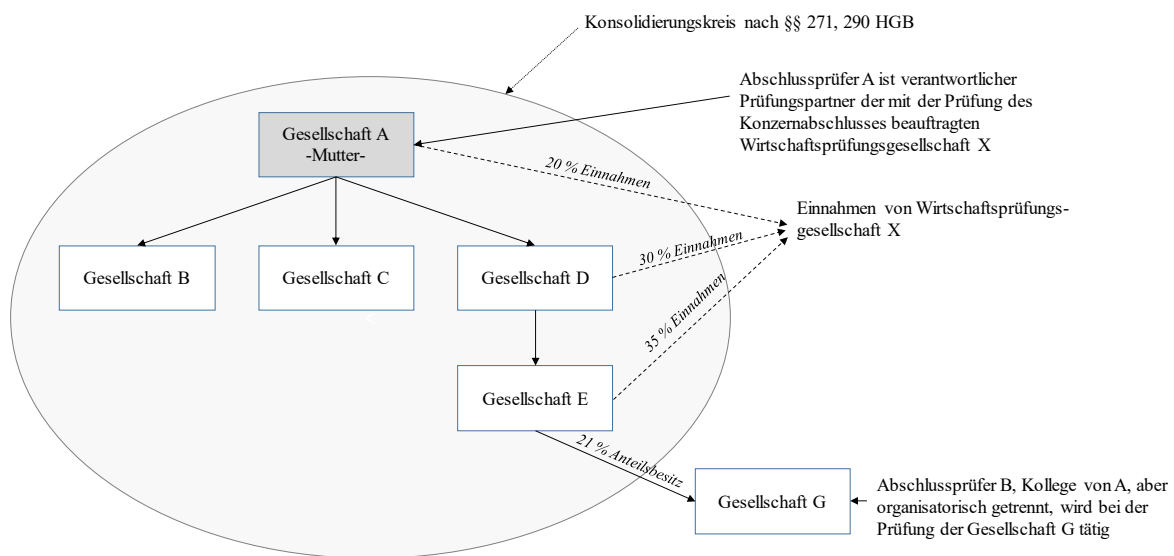


Abbildung 15: Ausschluss wegen Anteilsbesitz von mehr als 20%

Im vorstehenden Fallbeispiel der Abbildung 15 ist Wirtschaftsprüfer A bei der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft X tätig und für die Konzernabschlussprüfung des abgebildeten Konzerns verantwortlicher Prüfungspartner. Sein Kollege B, der an einem anderen Standort tätig ist, wird bei Gesellschaft G verantwortlicher Prüfungspartner. Diese Gesellschaft ist nach § 296 HGB nicht in den Konzernabschluss einbezogen worden. Ein Ausschluss von A wäre bei “doppelter entsprechender Anwendung“ von Nr. 5 anzunehmen (30% Grenze und 21% Grenze). Das Beispiel der Gesellschaft G zeigt, dass diese Auslegung unter Umständen in großen Konzernen zu einem sehr weitreichenden Ausschluss eines Konzernabschlussprüfers führen kann, insbesondere da bei Vorliegen dieses Ausschlussgrundes und dessen Erstreckung auf die

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und nicht nur auf den einzelnen Prüfer abzustellen ist³¹³. Hier erscheint es denkbar, ein flexibleres Instrumentarium zu finden, um eine mit der Konzernabschlussprüfung beauftragte Wirtschaftsprüfungsgesellschaft nicht unangemessen zu benachteiligen. Denkbar und zielführend wäre es, einen Ausschluss des Konzernabschlussprüfers in derartigen Konstellationen anhand der Generalklausel zu prüfen, jedoch mit der Einschränkung, dass - wie bereits unter B.IV dieses Kapitels beschrieben - die Wirkungsweise der Generalklausel durch mehr Transparenz erhöht wird. Andererseits könnte die im Fallbeispiel dargestellte „doppelte entsprechende Anwendung“ auch dazu führen, dass kleinen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften der Zugang zum Markt verschafft wird, da mit der Konzernabschlussprüfung üblicherweise die Big Four beauftragt werden und diese dann ggf. von der Prüfung sonstiger nicht in den Konzernabschluss einbezogener Unternehmen ausgeschlossen wären.

V. Zwischenergebnis zur Anwendung der absoluten Ausschlussgründe des § 319 Abs. 3 HGB im Konzern

Die Untersuchung der einzelnen absoluten Ausschlussgründe des § 319 Abs. 3 HGB hat ergeben, dass es im Hinblick auf den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses bei der Bestimmung des Kreises verbundener Unternehmen im Sinne der Nummern 1 und 2 sowie Absatz 4 teilweise zu fragwürdigen Ergebnissen kommt. Die Bestimmung des Kreises verbundener Unternehmen nach § 271 HGB führt dazu, dass das Vorliegen eines Ausschlussgrundes in Bezug auf eine EU-ausländische Konzern-Übermutter oder deren Töchter nicht zum zwingenden Ausschluss als Abschlussprüfer führt, sondern lediglich im Rahmen einer individuellen Abwägung durch die Generalklausel zu berücksichtigen ist. Dieses Ergebnis erscheint zweifelhaft, da die Interessenlage mit den nach § 271 HGB verbundenen Unternehmen vergleichbar ist. Hier ist ein anderer Ansatz, der die tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse und die damit verbundenen Einflussnahmemöglichkeiten innerhalb eines Konzerns besser berücksichtigt, vorzugswürdig. Für Unternehmen von öffentlichem Interesse wurde - wie im Einzelnen im nachfolgenden Gliederungspunkt D. dieses Kapitels dargestellt - in diesem Zusammenhang jeweils in den entsprechenden Normen selbst geregelt, dass es nicht nur auf das zu prüfende Unternehmen ankommt, sondern auch auf dessen Mutterunternehmen oder die von ihm beherrschten Unternehmen.³¹⁴ Nach bisheriger

³¹³ MüKo-HGB/Ebke, § 319, Rn. 69

³¹⁴ vgl. Art. 4 Abs. 2 bzw. Art. 5 Abs. 1 EU-Abschlussprüfer-VO

Auslegung entsprechend § 271 Abs. 2 HGB ausgeschlossene EU-ausländische Mutterunternehmen sind somit zu berücksichtigen. Zudem ist zu überdenken, ob die Schließung der Regelungslücken hinsichtlich der Bestimmung des Kreises der sonstigen beherrschten Unternehmen durch die Anwendung von § 15 AktG schließen lässt. Im Hinblick auf den Konzernabschlussprüfer ergibt sich ein ähnliches Bild, wobei die Auswirkungen teilweise durch direkte Verbindungen der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen wieder relativiert werden.

Generell ist zu beachten, dass nach § 296 HGB nicht in den Konzernabschluss einbezogene Unternehmen im Rahmen des Vorliegens von Ausschlussgründen zu berücksichtigen sind, z.B. hinsichtlich etwaiger Beteiligungen oder erzielter Einnahmen, da auch diese Unternehmen verbundene Unternehmen im Sinne des § 217 Abs. 2 HGB sind und der Konzernabschlussprüfer zudem die richtige Ermittlung des Konsolidierungskreises zu prüfen hat. Auch wenn bei diesen Unternehmen auf eine Einbeziehung in den Konzernabschluss verzichtet werden kann, stellt sich die Interessenlage des Abschlussprüfers an diesen Unternehmen bei Vorliegen bestimmter Umstände in der Regel nicht anders dar, als bei deren Einbeziehung.

Eine weitere wesentliche Feststellung der Untersuchung der einzelnen absoluten Ausschlussgründe auf ihre Auswirkungen bei Abschlussprüfungen von Konzernunternehmen ist die, dass die Erstreckung auf Ehegatten und Lebenspartner (§ 319 Abs. 2 Satz 2 HGB) sowie auf Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (§ 319 Abs. 4 HGB) teilweise zu einer erheblichen Ausweitung des Eingreifens der absoluten Ausschlussgründe führt, ohne dass dafür ein sachlicher Grund ersichtlich ist. Dies trifft insbesondere zu, wenn aufgrund der Stellung von Ehegatten oder Lebenspartner weder eine tatsächliche Möglichkeit der Einflussnahme noch die Gefahr der Selbstprüfung besteht. Dieser Effekt verstärkt sich noch bei der Beurteilung des Vorliegens absoluter Ausschlussgründe in Bezug auf den Konzernabschlussprüfer. Hier erscheint es geboten, durch eine einzelfallbezogene Beurteilung unter Anwendung der Generalklausel eine angemessene Lösung zu finden, statt eines absoluten Ausschlusses, insbesondere beim Konzernabschlussprüfer durch entsprechende Anwendung der Ausschlussgründe gemäß § 319 Abs. 3 i.V.m. Abs. 5 HGB.

Des Weiteren hat sich bei der Untersuchung der einzelnen Ausschlussgründe gezeigt, Unklarheiten bestehen, ob verschiedene Beteiligungen oder von einem Wirtschaftsprüfer erzielte Einnahmen im Sinne der Nr. 3 und 5 innerhalb eines Konzerns zu addieren sind. Die

Untersuchung verschiedener Fallbeispiele hat ergeben, dass in zahlreichen Fällen eine Addition oder die Einführung einer höheren für alle im Rahmen des Konzernabschlusses zu berücksichtigenden Unternehmen geltenden Grenze sinnvoll erscheint.

Im Hinblick auf die Konstellationen, in denen bereits die Anwendung der absoluten Ausschlussgründe auf den Abschlussprüfer eines Einzelabschlusses eines Konzernunternehmens zu erheblichen Einschränkungen führt und die entsprechende Anwendung auf den Konzernabschlussprüfer zu einer Verstärkung dieser Wirkung führt, sollte die Generalklausel als flexibles Instrumentarium zu einer abgemessenen Abwägung führen. Da der Generalklausel in diesem Zusammenhang aber eine erhebliche Bedeutung zukommt, sollten die Feststellungen über deren Wirkungsweise in diesem Kapitel und der Verbesserungsbedarf beim Zusammenwirken der an der Abschlussprüfung Beteiligten durch Etablierung einer Offenlegungspflicht der gemäß § 21 Abs. 3 BS WP/vBP und § 51b Abs. 4 Nr. 1 WPO vorzunehmenden und in der Handakte zu dokumentierenden Erwägungen berücksichtigt werden.

Die Änderungen durch die jüngste Abschlussprüferreform 2014 und deren Umsetzung durch den deutschen Gesetzgeber haben hinsichtlich der bestehenden Probleme nicht zu einer Lösung oder Verbesserung der Rechtslage für Unternehmen, die nicht als Unternehmen von öffentlichem Interesse zu qualifizieren sind, geführt. Insgesamt wurde aber das Zusammenspiel zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsrat gestärkt, was dann relevant ist, wenn die Gesellschaft über einen Aufsichtsrat oder Prüfungsausschuss verfügt. Inhaltlich führten die Neuerungen bei den vorstehend aufgezeigten Defiziten der Anwendung der absoluten Ausschlussgründe des § 319 Abs. 3 HGB jedoch nicht zu einer Verbesserung, da § 319 HGB durch die Vorgaben der EU-Abschlussprüferreform und die deutsche Umsetzung nicht geändert wurde.

D. Besondere Ausschlussgründe für Unternehmen von öffentlichem Interesse

I. Systematik des Ausschlusses gemäß § 319a HGB

§ 319a HGB definiert über die Vorschriften des § 319 HGB hinausgehend besondere Ausschlussgründe, die nur bei der Abschlussprüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse gelten. Diese besonderen Ausschlussgründe begründen - ebenso wie die Ausschlussgründe des § 319 Abs. 3 HGB - eine unwiderlegliche Vermutung der Besorgnis der Befangenheit. Durch die Anwendung der Ausschlussgründe des § 319a HGB auf Unternehmen von öffentlichem Interesse werden für die Abschlussprüfung dieser Unternehmen strengere Voraussetzungen an die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers festgelegt als an die Abschlussprüfung nicht börsennotierter Unternehmen. Als Gründe für diese Differenzierung sah der Gesetzgeber den Schutz der Kapitalanleger, das öffentliche Interesse an der Corporate Governance und das Vertrauen in den Kapitalmarkt an.³¹⁵ Damit berücksichtigt § 319a HGB den größeren Adressatenkreis des Jahresabschlusses bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, der neben den bisherigen Anteilseignern auch potentielle künftige Investoren und Finanzanalysten umfasst.³¹⁶

Die in § 319a HGB normierten besonderen Ausschlussgründe für die Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse sind *lex specialis* gegenüber den Ausschlussgründen des § 319 HGB. Bei der Prüfung von Ausschlussgründen ist bei einem Unternehmen von öffentlichem Interesse primär zu prüfen, ob die absoluten Befangenheitsgründe des § 319a HGB vorliegen. Die Generalklausel des § 319 Abs. 2 HGB ist jedoch nicht gesperrt, sondern wäre nachfolgend zu prüfen. Auch hier können die in § 319a HGB genannten absoluten Ausschlussgründe eine Indizwirkung für die Annahme der Besorgnis der Befangenheit im Sinne der Generalklausel begründen, wenn deren Tatbestandsvoraussetzungen nicht voll umfänglich, aber zu einem großen Teil erfüllt sind und damit kein absoluter Ausschluss die Folge ist, sondern sich die Frage stellt, ob die Umstände des Einzelfalles gleichwohl einen Ausschluss fordern.³¹⁷ Insbesondere wenn nicht alle Tatbestandsmerkmale des Ausschlusses nach § 319a HGB erfüllt sind, sollte im Zuge einer Einzelfallabwägung geprüft werden, ob die Besorgnis der

³¹⁵ BT-Drucks. 15/3419, S. 41 (RegE BilReG)

³¹⁶ MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319a, Rn. 1; BT-Drucks. 15/3419, S. 41

³¹⁷ MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319, Rn. 35-40

Befangenheit besteht.³¹⁸ Zum Beispiel, wenn ein Wirtschaftsprüfer nur knapp unter den Einkommensgrenzen des § 319a Abs.1 Satz 1 Nr. 1 HGB bleibt und noch dazu persönliche Beziehungen zu einem der Gesellschafter der zu prüfenden Gesellschaft unterhält, dürfte eine gesteigerte Gefahr der Besorgnis der Befangenheit anzunehmen sein.

Auch wird verlangt, dass sich die gesetzgeberische Wertung, bei Unternehmen von öffentlichem Interesse einen strengeren Maßstab anzuwenden, im Rahmen der Einzelfallabwägung niederschlagen muss. Die Besorgnis der Befangenheit soll folglich bei Unternehmen von öffentlichem Interesse aufgrund der höheren Anforderungen an die Unabhängigkeit eher anzunehmen sein.³¹⁹

II. Historische Entwicklung der besonderen Ausschlussgründe für Unternehmen von öffentlichem Interesse

1. Regelungen nach BilReG und BilMoG

Erstmalig ist § 319a HGB durch das Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG) aus dem Jahre 2004 eingeführt worden und berücksichtigte damit die Vorgaben der damals geänderten Abschlussprüferrichtlinie.³²⁰ Mit dem BilReG reagierte der deutsche Gesetzgeber auf die von der EU-Kommission am 16.05.2002 vorgelegte Empfehlung “Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien“.³²¹ Diese EU-Kommissionsempfehlung verstand sich als Bestimmung von “Grundprinzipien“, die von den jeweiligen nationalen Stellen, insbesondere Berufsverbänden, Aufsichts- und Regulierungsbehörden, sowie von Abschlussprüfern einheitlich ausgelegt und angewandt werden sollen. Sie legte erstmalig wesentliche Grundgedanken des Ausschlusses von der Abschlussprüfung börsennotierter Unternehmen fest, wie die Unzulässigkeit der Erbringung bestimmter Leistungen, die interne Rotation sowie die Offenlegung von Einnahmen unter bestimmten Voraussetzungen. Für diese an einem geregelten Kapitalmarkt zugelassenen Unternehmen wie auch bei sonstigen

³¹⁸ Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, § 319a, Rn. 1; MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319a, Rn. 40, 41

³¹⁹ MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319a, Rn. 40, 41

³²⁰ BT-Drucks. 15/3419 S.40 (RegE BilReG); RL 84/253/EWG wurde durch RL 2006/43/EG ersetzt (Abschlussprüferrichtlinie)

³²¹ Empfehlung 2002/590/EG, ABl. EU Nr. L 191 S. 22 vom 19. Juli 2002

Unternehmen, die im besonderen Maße im öffentlichen Interesse stehen, sollten strengere Maßstäbe anzulegen sein.

Am 16.03.2004 legte die EU-Kommission sodann den Vorschlag für eine Richtlinie vor, mit der die Achte Richtlinie 84/253/EWG (sogenannte Abschlussprüferrichtlinie) neu gefasst werden sollte. Der Vorschlag zur Novellierung der Abschlussprüferrichtlinie enthielt auch Grundsätze zur Unabhängigkeit der Abschlussprüfer und übernahm die Grundprinzipien, die bereits in der EU-Empfehlung formuliert wurden. Mit dem Gesetzentwurf zum BilMoG setzte der deutsche Gesetzgeber die Regelungen zur Abschlussprüferunabhängigkeit im Handelsgesetzbuch schon vor Inkrafttreten der Novellierungen der Abschlussprüferrichtlinie um, orientierte sich aber insbesondere bei den Regelungen der §§ 319, 319a HGB am Richtlinienvorschlag der Kommission.³²² Mit der Umsetzung der Abschlussprüferrichtlinie durch das BilMoG wurde § 319a HGB im Jahre 2009 hinsichtlich des Anwendungsbereichs nochmals modifiziert.

2. Vorgaben der EU-Abschlussprüfer-VO

Für Unternehmen von öffentlichem Interesse gilt die EU-Abschlussprüfer-VO unmittelbar. Sie stellt neben der Erweiterung des Anwendungsbereichs auf Banken und Versicherungen an deren Abschlussprüfung und die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zahlreiche neue Anforderungen in verschiedenen Bereichen.

a) Prüfungshonorare (Art. 4)

Art. 4 Abs. 2 der EU-Abschlussprüfer-VO sieht eine Begrenzung der Honorare aus erlaubten Nichtprüfungsleistungen vor. Diese Honorare dürfen nicht mehr als 70% des durchschnittlichen Prüfungshonorars der letzte drei Jahre betragen. Dabei sind nicht nur die Honorare für an das geprüfte Unternehmen erbrachte Nichtprüfungsleistungen zu berücksichtigen, sondern auch die für Leistungen an dessen Muttergesellschaft oder von dem zu prüfenden Unternehmen beherrschten Unternehmen vereinnahmten Honorare zu berücksichtigen.

Zudem regelt Art. 4 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO eine Informationspflicht des Abschlussprüfers gegenüber dem Prüfungsausschuss, wenn die von dem Unternehmen gezahlten Honorare in jedem der letzten drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahre über 15%

³²² BT-Drucks. 15/3419, S. 26-41 (RegE BilReG)

der von dem Abschlussprüfer vereinnahmten Honorare hinausgingen. Die Rechtsfolge des Überschreitens dieser Honorargrenze ist nicht der Ausschluss des Abschlussprüfers sondern, dass sich Abschlussprüfer und Prüfungsausschuss gemeinsam über die Gefahren für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sowie zur Verminderung dieser Gefahren eingeleitet Schutzmaßnahmen zu beraten haben.³²³ Sofern die Honorare weiterhin über die 15%-Grenze hinausgehen, entscheidet der Prüfungsausschuss anhand objektiver Gründe, ob der Abschlussprüfer die Abschlussprüfung für einen Zeitraum von weiteren zwei Jahren nicht überschreiten darf.

Die Regelungen des Art. 4 EU-Abschlussprüfer-VO beziehen sich gleichermaßen auf den Abschlussprüfer, die Prüfungsgesellschaft oder den Konzernabschlussprüfer. Bei der vorstehenden Beschreibung des Regelungsinhalts von Art. 4 EU-Abschlussprüfer-VO wurde zur Vereinfachung lediglich die Variante des Abschlussprüfers beschrieben.

Absatz 4 dieser Regelung sieht ein Mitgliedstaatenwahlrecht dahingehend vor, dass die Mitgliedstaaten strengere Anforderungen festlegen können. Der deutsche Gesetzgeber hat von diesem Wahlrecht keinen Gebrauch gemacht.

b) Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen (Art. 5)

Artikel 5 enthält eine Auflistung sogenannter verbotener Nichtprüfungsleistungen, die bei einem Unternehmen von öffentlichem Interesse durch den Abschlussprüfer, die Prüfungsgesellschaft und jedes Netzwerkmitglied nicht erbracht werden dürfen. Grundsätzlich verboten sind u.a. Steuerberatung, Buchhaltung und Abschlusserstellung, Bewertungs- sowie Rechtsberatungsleistungen und einige Unternehmensberatungsleistungen. Die Mitgliedstaaten haben ein Wahlrecht, darüber hinaus weitere Nichtprüfungsleistungen zu verbieten (Art. 5 Abs. 2 EU-Abschlussprüfer-VO), das der deutsche Gesetzgeber im AReG nicht ausgeübt hat.

Das Verbot der Erbringung der in der sogenannten “Black List“ aufgeführten Nichtprüfungsleistungen gilt für den Zeitraum zwischen dem Beginn des Prüfungszeitraumes und der Abgabe des Bestätigungsvermerks sowie in Bezug auf juristische Leistungen im Sinne des Unterabsatzes 2 Buchstabe g bereits innerhalb des dem vorgenannten Zeitraum vorausgehende Geschäftsjahr. Das Verbot des Art. 5 EU-Abschlussprüfer-VO gilt sowohl für

³²³ Art. 4 EU-Abschlussprüfer-VO (Verordnung (EU) Nr. 537/2014)

das geprüfte Unternehmen als auch für dessen Mutterunternehmen und von ihm beherrschte Unternehmen.

Für bestimmte Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen sieht Abs. 3 ein Mitgliedstaatenwahlrecht vor, eine Ausnahme von dem absoluten Verbot der Erbringung dieser Nichtprüfungsleistungen zuzulassen. Voraussetzung dafür ist, dass die Leistungen allein oder kumuliert keine oder nur unwesentliche Auswirkungen auf die geprüften Abschlüsse haben, die Einschätzung der Auswirkung auf die geprüften Abschlüsse in einem zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss umfassend dokumentiert und erläutert wurde und die Grundsätze der Unabhängigkeit gemäß der Abschlussprüfer-RL (Richtlinie 2006/43/EG) erfüllt sind.

Ferner können gemäß Abs. 4 andere als die verbotenen Nichtprüfungsleistungen erbracht werden, wenn der Prüfungsausschuss dies nach gebührender Beurteilung der Gefährdung der Unabhängigkeit und der angewendeten Schutzmaßnahmen gemäß Art. 22b der Abschlussprüfung billigt. Die Mitgliedstaaten haben ein Wahlrecht, strengere Voraussetzungen für die Erbringung anderer nicht verbotener Nichtprüfungsleistungen festzulegen.

c) Rotation (Art. 17)

Artikel 17 der EU-Abschlussprüfer-VO enthält zahlreiche Vorgaben zur Laufzeit des Prüfungsmandates. Insbesondere werden hier die Pflichten zur internen und externen Rotation geregelt. Gemäß Absatz 7 besteht eine Verpflichtung zur internen Rotation, wenn ein für die Durchführung der Abschlussprüfung verantwortlicher Prüfungspartner an der Abschlussprüfung in sieben oder mehr Fällen teilgenommen hat. Eine erneute Mitwirkung an der Abschlussprüfung des geprüften Unternehmens ist frühestens drei Jahre nach der Beendigung der Teilnahme wieder zulässig ("Cooling off-Periode").

Darüber hinaus normieren die Absätze 1 bis 6 des Art. 17 EU-Abschlussprüfer-VO erstmalig eine Verpflichtung zur externen Rotation sowie deren Voraussetzungen und Gestaltungsmöglichkeiten. Zu den Einzelheiten der Verpflichtung zur externen Rotation aufgrund von Art. 17 der EU-Abschlussprüfer-VO wird im nachfolgenden Gliederungspunkt E in diesem Kapitel eingegangen.

3. Deutsche Umsetzung durch das AReG

a) Synopse § 319a HGB nach AReG

Im Zuge der Umsetzung der EU-Abschlussprüfer-VO ist § 319a HGB durch das AReG in erheblichem Maße erneut angepasst worden und lautet in der seit dem 17.06.2016 geltenden Fassung wie folgt:

„§ 319a HGB - Besondere Ausschlussgründe bei Unternehmen von öffentlichem Interesse

(1) Ein Wirtschaftsprüfer ist über die in § 319 Abs. 2 und 3 genannten Gründe hinaus auch dann von der Abschlussprüfung eines Unternehmens, das kapitalmarktorientiert im Sinn des § 264d, das CRR-Kreditinstitut im Sinne des § 1 Absatz 3d Satz 1 des Kreditwesengesetzes, mit Ausnahme der in § 2 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Kreditwesengesetzes genannten Institute, oder das Versicherungsunternehmen im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 der Richtlinie 91/674/EWG ist, ausgeschlossen, wenn er

1. in den letzten fünf Jahren jeweils mehr als fünfzehn vom Hundert der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit von der zu prüfenden Kapitalgesellschaft oder von Unternehmen, an denen die zu prüfende Kapitalgesellschaft mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile besitzt, bezogen hat und dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist,

2. in dem zu prüfenden Geschäftsjahr über die Prüfungstätigkeit hinaus Rechts- oder Steuerberatungsleistungen erbracht hat, die über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgehen und die sich auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in dem zu prüfenden Jahresabschluss unmittelbar und nicht nur unwesentlich auswirken,

3. über die Prüfungstätigkeit hinaus in dem zu prüfenden Geschäftsjahr an der Entwicklung, Einrichtung und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen mitgewirkt hat, sofern diese Tätigkeit nicht von untergeordneter Bedeutung ist, oder

4. für die Abschlussprüfung bei dem Unternehmen bereits in sieben oder mehr Fällen verantwortlich war; dies gilt nicht, wenn seit seiner letzten Beteiligung an der Prüfung des Jahresabschlusses zwei oder mehr Jahre vergangen sind.

2. in dem Geschäftsjahr, für dessen Schluss der zu prüfende Jahresabschluss aufzustellen ist, über die Prüfungstätigkeit hinaus Steuerberatungsleistungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe a Ziffer i und iv bis vii der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 erbracht hat, die sich einzeln oder zusammen auf den zu prüfenden Jahresabschluss unmittelbar und nicht nur unwesentlich auswirken; eine nicht nur unwesentliche Auswirkung liegt insbesondere dann vor, wenn die Erbringung der Steuerberatungsleistungen im zu prüfenden Geschäftsjahr den für steuerliche Zwecke zu ermittelnden Gewinn im Inland erheblich gekürzt hat oder ein erheblicher Teil des Gewinns ins Ausland verlagert worden ist, ohne dass eine über die steuerliche Vorteilserlangung hinausgehende wirtschaftliche Notwendigkeit für das Unternehmen besteht, oder

3. in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks über die Prüfungstätigkeit hinaus bei der zu prüfenden oder für die zu prüfende Kapitalgesellschaft Bewertungsleistungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe f der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 erbracht hat, die sich einzeln oder zusammen auf den zu prüfenden Jahresabschluss unmittelbar und nicht nur unwesentlich auswirken.

§ 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 letzter Teilsatz, Satz 2 und Abs. 4 gilt für die in Satz 1 genannten Ausschlussgründe entsprechend.“

Satz 1 Nr. 1 bis 3 Nummer 2 und 3 gilt auch, wenn Personen, mit denen der Wirtschaftsprüfer seinen Beruf gemeinsam ausübt, die dort genannten Ausschlussgründe erfüllen; erbringt der Wirtschaftsprüfer Steuerberatungsleistungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe a Ziffer i und iv bis vii der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 oder Bewertungsleistungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe f der Verordnung (EU) Nr. 537/2014, so hat er deren Auswirkungen auf den zu prüfenden Jahresabschluss im Prüfungsbericht darzustellen und zu erläutern.

Satz 1 Nr. 4 findet auf eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mit der Maßgabe Anwendung, dass sie nicht Abschlussprüfer sein darf, wenn sie bei der Abschlussprüfung des Unternehmens einen Wirtschaftsprüfer beschäftigt, der als verantwortlicher Prüfungspartner nach Satz 1 Nr. 4 nicht Abschlussprüfer sein darf.

Verantwortlicher Prüfungspartner ist, wer den Bestätigungsvermerk nach § 322 unterzeichnet oder als Wirtschaftsprüfer von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als für die Durchführung einer Abschlussprüfung vorrangig verantwortlich bestimmt worden ist.

(1a) Auf Antrag des Abschlussprüfers kann die Abschlussprüferaufsichtsstelle beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle diesen von den Anforderungen des Artikels 4 Absatz 2 Unterabsatz 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 ausnahmsweise für höchstens ein Geschäftsjahr ausnehmen, allerdings nur bis zu 140 Prozent des Durchschnitts der in Artikel 4 Absatz 2 Unterabsatz 1 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 genannten Honorare.

(2) Absatz 1 ist auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses entsprechend anzuwenden. Als verantwortlicher Prüfungspartner gilt auf Konzernebene auch, wer als Wirtschaftsprüfer auf der Ebene bedeutender Tochterunternehmen als für die Durchführung von deren Abschlussprüfung vorrangig verantwortlich bestimmt worden ist.

(3) Der Prüfungsausschuss des Unternehmens muss die Erbringung von Steuerberatungsleistungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe a Ziffer i und iv bis vii der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 durch den Abschlussprüfer vorher genehmigen. Falls das Unternehmen keinen Prüfungsausschuss eingerichtet hat, muss die Genehmigung durch seinen Aufsichts- oder Verwaltungsrat erfolgen.

b) Wesentliche Änderungen durch das AReG

Der deutsche Gesetzgeber hat die bisherige Regelung des Ausschlusses von Abschlussprüfern bei Prüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse in § 319a HGB beibehalten und diese Regelung teilweise durch Bezugnahmen auf die EU-Abschlussprüfer-VO oder durch Änderungen im Gesetzeswortlaut an die Vorgaben der Verordnung angepasst sowie durch die Anpassung von § 319 HGB Mitgliedstaatenwahlrechte der EU-Abschlussprüfer-VO ausgeübt. Zum Teil hat der deutsche Gesetzgeber jedoch auch von einer Bezugnahme oder Anpassung abgesehen und die durch die EU-Abschlussprüfer-VO obsolet gewordenen Ausschlussgründe gänzlich gestrichen.

aa) Prüfungshonorare

Eine Bezugnahme zu den Regelungen des Art. 4 der EU-Abschlussprüfer-VO über die Zulässigkeit von Prüfungshonoraren wurde in § 319a HGB nicht hergestellt. Es sind somit die Regelungen der Verordnung direkt heranzuziehen. Die bisherige Regelung des § 319a Abs. 1 Nr. 1 HGB a.F. wurde gestrichen. Danach war ein Wirtschaftsprüfer von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn er in den letzten fünf Jahren jeweils mehr als 15% seiner Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit von der zu prüfenden Gesellschaft oder von Unternehmen, an denen die zu prüfende Gesellschaft mehr als 20% der Anteile besitzt, bezogen hat und dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist. Der deutsche Gesetzgeber begründet die ersatzlose Streichung der bisherigen Nr. 1 damit, dass es bei einer Überschreitung der für Nichtprüfungsleistungen zulässigen Gesamthonorare bei der Abschlussprüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse nicht länger zu einem Ausschluss von der Abschlussprüfung, sondern zu den europarechtlich vorgegebenen

Rechtsfolgen, komme. Hierin liege ein bedeutender Unterschied zu der Regelung des § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB.³²⁴ Da als Rechtsfolge der Überschreitung der Honorarschwelle von 15% nach Art. 4 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO nicht der Ausschluss des Abschlussprüfers vorgesehen ist, sondern Anzeige- und Erörterungspflichten mit dem Prüfungsausschuss, erscheint eine Streichung des bisherigen Ausschlussgrundes des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB a.F. konsequent.

bb) Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen

Ein Bezug zu der Auflistung der sogenannten verbotenen Nichtprüfungsleistungen nach Art. 5 Abs. 1 EU-Abschlussprüfer-VO wurde in § 319a HGB nicht hergestellt. Das Wahlrecht des Verbotes weiterer Nichtprüfungsleistungen gemäß Art. 5 Abs. 2 EU-Abschlussprüfer-VO wurde durch den deutschen Gesetzgeber ebenfalls nicht ausgeübt. Die sogenannte “Black List“ ist somit direkt für die Beurteilung des Vorliegens abschließend verbotener Nichtprüfungsleistungen heranzuziehen.

Die bisherige Regelung des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB a.F., wonach ein absoluter Ausschlussgrund vorlag, wenn in dem zu prüfenden Geschäftsjahr über die Prüfungstätigkeit hinaus Rechts- oder Steuerberatungsleistungen erbracht wurden, die über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgehen und sich unmittelbar und nicht nur unwesentlich auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ausgewirkt haben, wurde durch eine neue Nr. 2 ersetzt. Ebenso wurde die bisherige Nr. 3 a.F., nach der ein Wirtschaftsprüfer von der Abschlussprüfung ausgeschlossen war, wenn er über die Prüfungstätigkeit hinaus in dem zu prüfenden Geschäftsjahr an der Entwicklung, Einrichtung und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen mitgewirkt hat, sofern diese Tätigkeit nicht von untergeordneter Bedeutung ist, durch eine neue Nr. 3 ersetzt.

Diese neuen Nr. 2 und 3 beziehen sich nunmehr auf die Möglichkeit des Art. 5 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO, unter den in der Verordnung definierten Voraussetzungen bestimmte grundsätzlich verbotene Nichtprüfungsleistungen zuzulassen. Die Verordnung benennt die Leistungen nach Buchstabe a Ziffern i und iv bis vii und Buchstabe f. Der deutsche Gesetzgeber

³²⁴ BT-Drucks. 18/7219, Begründung S. 49 (RegE AReG)

fasst die Steuerberatungsleistungen nach Buchstabe a Ziffern i und iv bis vii nun unter die neue Nr. 2 und die Bewertungsleistungen nach Buchstabe f unter die neue Nr. 3.³²⁵

Soweit Art. 5 Abs. 3 Buchstabe a EU-Abschlussprüfer-VO verlangt, dass die Leistungen nur unwesentliche Auswirkungen auf die geprüften Abschlüssen haben dürfen, ergänzt der deutsche Gesetzgeber das Kriterium des "sich nicht nur unwesentlichen Auswirkens" über den Wortlaut der Verordnung hinausgehend in Nr. 2 durch folgende Klarstellung *„eine nicht nur unwesentliche Auswirkung liegt insbesondere dann vor, wenn die Erbringung der Steuerberatungsleistungen im zu prüfenden Geschäftsjahr den für steuerliche Zwecke zu ermittelnden Gewinn im Inland erheblich gekürzt hat oder ein erheblicher Teil des Gewinns ins Ausland verlagert worden ist, ohne dass eine über die steuerliche Vorteilserlangung hinausgehende wirtschaftliche Notwendigkeit für das Unternehmen besteht, ...“* In der Begründung des AReG bezieht sich der Gesetzgeber in diesem Zusammenhang auf den Erwägungsgrund 9 der EU-Abschlussprüfer-VO, die einen Bezug zwischen dem Merkmal der Wesentlichkeit und einer "aggressiven Steuerplanung" herstellt und führt aus, dass es darauf ankommen soll, ob die Auswirkungen wegen ihrer Größenordnung oder ihrer sonstigen Wirkungen für die Entscheidung des Abschlusslesers erheblich sind. Dies könne insbesondere dann der Fall sein, wenn steuerliche Gewinne des Unternehmens erheblich gekürzt oder der Gewinn in erheblichem Umfang einer Betriebsstätte oder einem verbundenen Unternehmen zugerechnet wird und dort ein genereller oder präferentieller Unternehmenssteuersatz von weniger als 15% Anwendung findet, ohne dass insbesondere eine über die steuerliche Vorteilserlangung hinausgehende wirtschaftliche, insbesondere finanzielle, organisatorische oder betriebliche Notwendigkeit für das Unternehmen besteht.³²⁶ Diese Ergänzung des deutschen Gesetzgebers dürfte in der Praxis zu erheblichen Auslegungsschwierigkeiten führen, da die Ausnutzung legaler steuerlicher Vorteile und die damit einhergehende optimale Ausschöpfung bestehender Möglichkeiten zum Zweck der Steueroptimierung gerade die übliche Erwartung an eine gute Steuerberatung darstellt.

Die Verpflichtung des Wirtschaftsprüfers aus Art. 3 Abs. 3 Buchstabe b EU-Abschlussprüfer-VO zur Dokumentation und Erläuterung der Einschätzung des Abschlussprüfers der Auswirkungen von ihm erbrachter Leistungen nach Buchstabe a Ziffern i und iv bis vii und Buchstabe f setzt der deutsche Gesetzgeber in dem ergänzten § 319a Abs. 1 Satz 3 HGB um,

³²⁵ BT-Drucks. 18/7218, Begründung S. 49 (RegE AReG)

³²⁶ BT-Drucks. 18/7218, Begründung S. 49 (RegE AReG)

verzichtet aber auf eine Umsetzung des Erfordernisses der Einhaltung der Grundsätze der Unabhängigkeit gemäß Art. 5 Abs. 3 Buchstabe c i.V.m. der Abschlussprüfer-RL (Richtlinie 2006/43/EG). Als Begründung führt der deutsche Gesetzgeber an, dass der Abschlussprüfer nach den erlassenen nationalen Vorgaben - insbesondere nach der Generalklausel in § 319 Abs. 2 HGB - stets Unabhängigkeit zu wahren habe.³²⁷ Zu berücksichtigen sind in diesem Zusammenhang auch die Vorgaben des § 49 WPO (Versagung der Tätigkeit) und des Art. 6 EU-Schlussprüfer-VO, welcher eine dokumentierte Beurteilung des Abschlussprüfers über seine Unabhängigkeit sowie eine jährliche schriftliche Mitteilung und den regelmäßigen Austausch mit dem Prüfungsausschuss verlangt.

Durch das AReG ist auch der bisherige § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 HGB wegen des unmittelbar geltenden Art. 5 Abs. 1 Unterabsatz 2 Buchstabe e der EU-Abschlussprüfer-VO gestrichen worden. Entsprechend der “Black List“ der EU-Abschlussprüfer-VO sind dem Abschlussprüfer die Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- oder Risikomanagementverfahren, die bei der Erstellung und/oder Kontrolle von Finanzinformationen oder Finanztechnologiesystemen zum Einsatz kommen, verboten. Mit der neuen Regelung in § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 HGB hat der deutsche Gesetzgeber das Mitgliedstaatenwahlrecht des Art. 5 Abs. 3 Buchstabe a der EU-Abschlussprüfer-VO im Hinblick auf Bewertungsleistungen im Sinne des Art. 5 Abs. 1 Unterabsatz 2 Buchstabe f ausgeübt. Das Erfordernis des Art. 5 Abs. 3 Buchstabe b der EU-Abschlussprüfer-VO, die Einschätzung der Auswirkungen der der ausnahmsweise zulässigen Nichtprüfungsleistungen auf die geprüften Abschlüsse in dem zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss zu dokumentieren, wurde in § 319a Absatz 1 Satz 3 HGB umgesetzt.³²⁸

cc) Rotation

Bislang regelte § 319 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB a.F. die Verpflichtung zur internen Rotation, indem nach dieser Vorschrift ein Abschlussprüfer ausgeschlossen war, wenn er bei dem Unternehmen bereits in sieben oder mehr Fällen verantwortlich war. Dies galt nicht, wenn seit seiner letzten Beteiligung an der Prüfung zwei Jahre oder mehr vergangen waren. Diese Regelung wurde ersatzlos und ohne Bezugnahme auf die Vorgaben von Art. 17 Abs. 7 EU-Abschlussprüfer-VO gestrichen, ebenso wie der bisherige Satz 4 des Abs. 1. In der Gesetzesbegründung des AReG heißt es, dass die bisherigen Regelungen wegen Artikel 17 Abs.

³²⁷ BT-Drucks. 18/7219, Begründung S. 49 (RegE AReG)

³²⁸ BT-Drucks. 18/7219, Begründung S. 49 (RegE AReG)

7 der EU-Abschlussprüfer-VO entbehrlich seien.³²⁹ Dies erscheint zutreffend, da die Vorgaben der Verordnung unmittelbar gelten und die Regelung der EU-Abschlussprüfer-VO hinsichtlich der Rechtsfolge auch nicht von einem Ausschlussgrund spricht, sondern lediglich davon, dass der betroffene verantwortliche Prüfungspartner seine Tätigkeit beendet.

Die Vorgaben von Art. 17 Abs.1 bis 6 der EU-Abschlussprüfer-VO sind durch Ergänzung und Anpassung von § 318 HGB in die deutsche Gesetzessystematik integriert worden. Zu den Einzelheiten wird in dem nachfolgenden Gliederungspunkt E dieses Kapitels im Einzelnen Stellung genommen.

III. Definition des Unternehmens von öffentlichem Interesse

Das zentrale Kriterium für die Anwendung der strengeren Vorschriften für die Abschlussprüfung und den Ausschluss eines Abschlussprüfers ist das Vorliegen eines Unternehmens von öffentlichem Interesse bzw. nach dem Wortlaut der EU-Abschlussprüfer-VO einer Public Interest Entity (“PIE“). Die Definition des Unternehmens von öffentlichem Interesse ist in den letzten Jahren mehrfach angepasst worden.

1. Definition nach BilMoG

In der durch das BilMoG angepassten und bis zum Inkrafttreten des AReG zum 17.06.2016 jetzt geltenden Fassung des § 319a HGB war ein Unternehmen von öffentlichem Interesse anzunehmen, wenn dieses kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d HGB war und nicht mehr, wenn es einen organisierten Markt i.S.d. § 2 Abs. 5 WpHG in Anspruch nahm. Nunmehr ist ein Unternehmen kapitalmarktorientiert, wenn es einen organisierten Markt i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG in Anspruch nimmt oder die Zulassung solcher Wertpapiere zum Handel beantragt hat (vgl. § 264d HGB). Ein organisierter Markt nach den Kriterien des § 2 Abs. 5 WpHG ist ein im Inland, einem anderen EU-Mitgliedstaat oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum betriebenes oder verwaltetes, durch staatliche Stellen genehmigtes, geregeltes und überwachtes multilaterales System, dass die Interessen einer Vielzahl von Personen am Kauf und Verkauf von dort zum Handel zugelassenen Finanzinstrumenten innerhalb des Systems und nach festgelegten Bestimmungen in einer Weise zusammenbringt oder das Zusammenbringen fördert, welche zu einem Vertrag über den Kauf

³²⁹ BT-Drucks. 18/7219, Begründung S. 49 (RegE AReG)

dieser Finanzinstrumente führt.³³⁰ Die deutschen Wertpapierbörsen und der regulierte Markt nach §§ 32 BörsG erfüllen diese Kriterien, nicht hingegen sind die im Freiverkehr gehandelten Wertpapiere nach § 48 BörsG.³³¹

Nicht umfasst in der bisherigen Fassung des § 319a HGB waren jedoch Unternehmen, die jenseits der Definition des kapitalmarktorientierten Unternehmens nach § 264d HGB aus anderen Gründen von öffentlichem Interesse sind, wie insbesondere Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute, Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds. Im Regierungsentwurf zum BilMoG war eine entsprechende Regelung vorgesehen, die diese Unternehmen in den Anwendungsbereich des § 319a HGB einbezog.³³² Im Rechtsausschuss wurde diese Regelung allerdings verworfen³³³, indem der Gesetzgeber eine Öffnungsmöglichkeit nach Art. 39 Abschlussprüferrichtlinie genutzt hat. Es wurde allerdings vertreten, dass die Wertung des § 319a HGB bei sonstigen Unternehmen von öffentlichem Interesse im Rahmen der Generalklausel des § 319 Abs. 2 HGB zu berücksichtigen ist.³³⁴

2. Definition nach EU-Abschlussprüfer-VO

Im Rahmen der Reform der Abschlussprüfung im Jahre 2014 regelte der europäische Gesetzgeber die neuen Anforderungen an Unternehmen von öffentlichem Interesse (Public Interest Entity – PIE). Diese sind nunmehr Wertpapierunternehmen i.S.d. Nr. 13 a), Kreditinstitute i.S.d. Nr.13 b) und Versicherungsunternehmen i.S.d. Nr.13 c) sowie nach Nr. 13 d) *„Unternehmen, die von den Mitgliedstaaten als Unternehmen von öffentlichem Interesse bestimmt werden, beispielsweise Unternehmen, die aufgrund der Art ihrer Tätigkeit, ihrer Größe oder der Zahl ihrer Mitarbeiter von erheblicher öffentlicher Bedeutung sind“*. In den Erwägungsgründen der EU-Abschlussprüfer-VO wird betont, dass sich ein breiter Kreis von Personen und Einrichtungen auf die Qualität der Arbeit des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft verlasse und eine gute Prüfungsqualität zum ordnungsgemäßen

³³⁰ Haufe-Bilanz-Kommentar/Dodenhoff, § 319a, Rn. 3

³³¹ Beckscher Bilanz-Kommentar/Förschle/Schmidt, § 319a, Rn. 2; Haufe-Bilanz-Kommentar/Dodenhoff, § 319a, Rn. 3

³³² BT-Drucks. 15/3419, S. 10, 41 (RegE BilReG)

³³³ BT-Drucks. 15/3419, S. 39 (RegE BilReG)

³³⁴ MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319a, Rn. 6

Funktionieren des Marktes beitrage, indem die Integrität und Wirksamkeit der Abschlüsse erhöht wird. Damit erfülle der Abschlussprüfer eine besonders wichtige gesellschaftliche Funktion.³³⁵ Andererseits können die Mitgliedstaaten nach Art. 2 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO im Rahmen der Ausübung ihrer Mitgliedstaatenwahlrechte Genossenschaften, Sparkassen oder ähnliche Unternehmen unter bestimmten Voraussetzungen vom Anwendungsbereich der Verordnung ausnehmen.³³⁶ Voraussetzung dafür ist gemäß Art. 2 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO, dass diese Unternehmen Mitglied einer Prüfungsorganisation ohne Gewinnerzielungsabsicht nach Maßgabe der einzelstaatlichen Regelungen sind und dass der nach den einzelstaatlichen Regelungen zuständige Abschlussprüfer sowie Personen, die möglicherweise in der Lage sind, Einfluss auf die Abschlussprüfung zu nehmen, die Grundsätze der Unabhängigkeit gemäß der Richtlinie 2006/43/EG einhalten.

3. Definition nach AReG

Der deutsche Gesetzgeber hat in Umsetzung der neuen Vorgaben durch die EU-Abschlussprüfer-VO durch das AReG eine Anpassung von § 319a Abs. 1 HGB im Hinblick auf die Definition des Unternehmens von öffentlichem Interesse vorgesehen. Danach heißt es in Abs. 1 Satz 1 nunmehr wie folgt: *„Ein Wirtschaftsprüfer ist [...] auch dann von der Abschlussprüfung eines Unternehmens, das kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d, das CRR-Kreditinstitut im Sinne des § 1 Abs. 3d Satz 1 des KWG, mit Ausnahmen der in § 2 Abs. 1 Nr. 1 und 2 des KWG genannten Institute, oder das Versicherungsunternehmen im Sinne des Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 91/674/EWG ist, ausgeschlossen, wenn...“*. An den Anwendungsbereich der besonderen Regelungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse einbezogen sind nunmehr auch nach der deutschen Regelung des § 319a HGB grundsätzlich Kreditinstitute und Versicherungen. Mit dieser Regelung hat der deutsche Gesetzgeber die Vorgaben des Art. 39 Abs. 1 EU-Abschlussprüfer-RL umgesetzt.³³⁷ Der Begriff des “CRR-Kreditinstitut“ wurde mit dem CRD IV-Umsetzungsgesetz vom 28. August 2013³³⁸ in § 1 Abs. 3d KWG eingeführt und ersetzte den bisherigen Begriff des “Einlagenkreditinstituts“. Grundsätzlich sind CRR-Kreditinstitute dadurch gekennzeichnet, dass diese gemäß Art. 4

³³⁵ EU-Abschlussprüfer-VO, Erwägungsgründe S. 78 (Verordnung (EU) Nr. 537/2014)

³³⁶ EU-Abschlussprüfer-VO, Erwägungsgründe S. 77 (Verordnung (EU) Nr. 537/2014)

³³⁷ BT-Drucks. 18/7219, Begründung S. 48 (RegE AReG)

³³⁸ BGBl. Teil I, 2013, Nr. 53 vom 03.09.2013

Abs. 1 Nr. 1 CRR³³⁹ Einlagen entgegennehmen und Kredite gewähren dürfen. Das Mitgliedstaatenwahlrecht des Art. 2 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO, Sparkassen oder ähnliche Unternehmen unter bestimmten Voraussetzungen vom Anwendungsbereich der Verordnung ausnehmen, hat der deutsche Gesetzgeber durch die für Sparkassen bzw. Genossenschaftsbanken ergänzend geltenden Sonderregelungen der § 340k Abs. 3 Satz 2 HGB sowie § 55 Abs. 2 Satz 5 GenG ausgeübt. Nach diesen Regelungen sind die Ausschlussgründe des § 319a Abs. 1 HGB und sowie die in der EU-Abschlussprüfer-VO aufgestellten Unabhängigkeitsanforderungen nicht an die Prüfungsstellen der Sparkassen- und Giroverbände, sondern an die von den Verbänden beschäftigten Personen, die das Ergebnis der Prüfung beeinflussen können, gerichtet.³⁴⁰ Das Mitgliedstaatenwahlrecht nach Art. 2 Nr. 13 d) der geänderten Abschlussprüfer-RL wurde in Deutschland bislang nicht ausgeübt.

IV. Erstreckungstatbestände

1. Übertragung der Ausschlussgründe auf Ehegatten und Lebenspartner

In § 319a Abs. 1 Satz 2 HGB werden die Ausschlussgründe des Absatzes 1 durch Verweisung auf § 319 Abs. 3 Satz 2 HGB erstreckt, so dass ein Wirtschaftsprüfer auch ausgeschlossen ist, wenn ein Ehegatte oder Lebenspartner einen der in Ausschlussgründe der Nr. 1-4 erfüllt. Diese Erstreckungsregelung ist durch das AReG nicht geändert worden.

2. Sozietätsklausel

Auch die Ausschlussgründe des § 319a Abs. 1 HGB für Unternehmen von öffentlichem Interesse enthalten in Abs. 1 Satz 3 eine Sozietätsklausel ähnlich § 319 Abs. 3 Satz 1 HGB, die zum Ausschluss eines Wirtschaftsprüfers von der Abschlussprüfung führt, wenn eine Person, mit der dieser seinen Beruf gemeinsam ausübt, nach Absatz 1 Nr. 1-3 ausgeschlossen ist. Dem von § 319 HGB abweichenden Wortlaut des § 319a HGB, der von “Personen“ spricht und nicht von “Person“ wird inhaltlich keine Bedeutung beigemessen. Vielmehr genügt das Vorliegen des Ausschlussgrundes bei nur einem Partner.³⁴¹ Dass sich die Sozietätsklausel nicht auf den

³³⁹ Verordnung (EU) Nr. 575/2013 (Capital Requirements Regulation, „CRR-Verordnung“)

³⁴⁰ BT-Drucks. 18/7219, Begründung S.48 (RegE AReG)

³⁴¹ Baumbach/Hopt-HGB/*Merkt*, § 319a, Rn. 9; MüKo-Bilanzrecht/*Bormann*, § 319a HGB, Rn. 11

Ausschlussgrund der Nr. 4 bezog, war beabsichtigt, da sich für diesen Fall eine Sonderregelung in Satz 4 und 5 findet.³⁴² Nach Anpassung der an sich gleichlautenden Sozietätsklausel durch das AReG verweist diese nunmehr auf die verbliebenen Ausschlussgründe des § 319 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 HGB.

3. Ausschluss von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Der Ausschluss von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nach § 319 Abs. 4 HGB a.F. wurde für Unternehmen von öffentlichem Interesse gemäß § 319a Abs. 2 Satz 1 HGB a.F. entsprechend modifiziert durch Absatz 2 Satz 4. Die Regelungen in Abs. 1 Satz 4 und 5 in der Fassung des BilMoG stellten klar, dass eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft einen Abschlussprüfer, der als verantwortlicher Prüfungspartner nach Absatz 1 Satz 1 Nr. 4 ausgeschlossen ist, bei der Abschlussprüfung des Unternehmens nicht beschäftigen darf. Die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft selbst war nach dieser Regelung jedoch nicht ausgeschlossen, denn diese konnte andere Sozietätsangehörige einsetzen.³⁴³ Im Zuge des Wegfalls des Ausschlussgrundes des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB durch das AReG wurde auch die Erstreckungsregelung auf Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gestrichen, da für die interne Rotation nunmehr ausschließlich Art. 17 Abs. 7 EU-Abschlussprüfer-VO gilt. Nach der Regelung der Verordnung beendet der betroffene für die Abschlussprüfung verantwortliche Prüfungspartner seine Teilnahme an der Abschlussprüfung, so dass auch nach dieser Regelung eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ohne Beteiligung des betroffenen Prüfungspartners weiterhin Abschlussprüfer sein kann.

V. Anwendung im Konzern

1. Grundsatz (Satz 1)

Der durch das AReG nicht geänderte § 319a Abs. 2 Satz 1 HGB bestimmt, dass Absatz 1, der die jeweiligen Ausschlussgründe beschreibt, auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses entsprechend anzuwenden ist. Aus dieser Regelung ist abzuleiten, dass sich die Betrachtung der

³⁴² MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319a, Rn. 11

³⁴³ Hopt/Merkt-Bilanzrecht/Hopt/Merkt, § 319a, Rn. 10

jeweiligen Ausschlusstatbestände nicht nur auf die Obergesellschaft beschränken kann.³⁴⁴ So ist für einen Ausschluss nach Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 geregelt, dass der Ausschlussgrund auch dann erfüllt ist, wenn relevante Beratungsleistungen für eine Tochtergesellschaft erbracht werden, die nicht nur unwesentliche Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns hat. Ebenso kann auch die Mitwirkung an der Entwicklung, Einrichtung und Einführung von Rechnungslegungssystemen im Sinne von Abs. 1 S. 1 Nr. 3 bei einer Tochtergesellschaft zum Vorliegen eines Grundes für den Ausschluss als Abschlussprüfer führen. Anders als bei Nr. 2 enthält Nr. 3 jedoch keine Einschränkung hinsichtlich der Bedeutung des betroffenen Tochterunternehmens. Gleichwohl wird in der Literatur vertreten, dass die Tochtergesellschaft, für die die Leistung erbracht wurde, nicht nur untergeordnete Bedeutung hat.³⁴⁵ Die Auseinandersetzung mit dem Anwendungsbereich der Ausschlussgründe auf bestimmte konzernangehörige Unternehmen ist Gegenstand der nachfolgenden Untersuchung der jeweiligen Ausschlussgründe.

2. Verantwortlicher Prüfungspartner auf Konzernebene (Satz 2)

Ferner regelt § 319a Abs. 2 Satz 2 HGB, dass als verantwortlicher Prüfungspartner auf Konzernebene auch gilt, wer als Wirtschaftsprüfer auf der Ebene bedeutender Tochterunternehmen als für die Durchführung von deren Abschlussprüfung vorrangig bestimmt worden ist. Damit sind auch Wirtschaftsprüfer erfasst, die den Bestätigungsvermerk zwar nicht unterzeichnen, aber als für die Durchführung einer Abschlussprüfung bedeutender Tochtergesellschaften vorrangig verantwortlich bestimmt worden ist. Dieser Satz 2 ist durch das BilMoG eingefügt worden und soll bei der Prüfung von Konzernabschlüssen vor der Betriebsblindheit schützen, die sich aus der Prüfung bedeutender Tochterunternehmen ergeben kann. Damit besteht für den Abschlussprüfer eines bedeutenden Tochterunternehmens in Bezug auf die Prüfung der Abschlüsse der kapitalmarktorientierten Muttergesellschaft eine Verpflichtung zur Rotation.³⁴⁶ Dieser ist dann zwar von der Prüfung des Konzernabschlusses ausgeschlossen, könnte aber weiterhin verantwortlicher Prüfungspartner der bedeutenden Tochtergesellschaft sein, es sei denn, die bedeutende Tochtergesellschaft ist selbst

³⁴⁴ MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319a HGB, Rn. 48

³⁴⁵ MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319a, Rn. 48

³⁴⁶ BT-Drucks. 16/10067, S. 89, 90 (RegE BilMoG)

kapitalmarktorientiert.³⁴⁷ Die Prüfungsleitung nicht bedeutender Tochterunternehmen ist ebenfalls nicht ausgeschlossen.³⁴⁸

3. Definition der bedeutenden Tochtergesellschaft i.S.v. § 319a Abs. 2 Satz 2 HGB

Als bedeutende Tochterunternehmen im Sinne des unveränderten § 319a Abs. 2 Satz 2 HGB sind nach dem Regierungsentwurf zum BilMoG solche Tochterunternehmen anzusehen, deren Einbeziehung in den Konzernabschluss sich erheblich auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage auswirkt, was in jeden Fall gesondert zu beurteilen ist.³⁴⁹ Von einer Beeinflussung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist regelmäßig auszugehen, wenn das Tochterunternehmen mehr als 20% des Konzernvermögens hält oder mit mehr als 20% zum Konzernumsatz vor Konsolidierung beiträgt.³⁵⁰ Die Interpretation des bedeutenden Tochterunternehmens entspricht den Vorgaben der SEC.³⁵¹ Eine Prüfung dieser Zahlen ist zu jedem Bilanzstichtag neu vorzunehmen. Auch greift der Ausschluss erst, wenn aus einem unbedeutenden Tochterunternehmen ein bedeutendes Tochterunternehmen geworden ist und der Wirtschaftsprüfer dieses Tochterunternehmen sieben Jahre in dieser „bedeutenden Phase“ geprüft hat. Sofern ein bedeutendes Tochterunternehmen zwischenzeitig diesen Status verliert und zu einem späteren Zeitpunkt wiedererlangt, beginnt die Frist ab dem späteren Zeitpunkt wieder neu zu laufen.³⁵²

Denkbar sind auch Fälle, bei denen ein Wirtschaftsprüfer verantwortlicher Prüfungspartner mehrerer Tochtergesellschaften ist, die für sich genommen nicht als bedeutend zu qualifizieren sind, jedoch zusammen als bedeutend anzusehen sind. Der Rechtsausschuss vertritt dazu die Auffassung, dass ein Ausschluss nach § 319a Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB nur greifen soll, wenn Personenidentität zwischen Geschäftsführungs- und Aufsichtsorganen besteht, da

³⁴⁷ BT-Drucks. 16/12407, S. 120 (Beschlussempfehlung und Beschluss des Rechtsausschusses); MüKo-Bilanzrecht/*Bormann*, § 319a, Rn. 51

³⁴⁸ BT-Drucks. 16/10067, S. 89 (RegE BilMoG); MüKo-Bilanzrecht/*Bormann*, § 319a, Rn. 51

³⁴⁹ BT-Drucks. 16/10067, S. 89, 90 (RegE BilMoG); Baumbach/Hopt-HGB/*Merkt*, § 319a, Rn. 11

³⁵⁰ BT-Drucks. 16/10067, S. 89, 90 (RegE BilMoG); MüKo-Bilanzrecht/*Bormann*, § 319a, Rn. 53; Baumbach/Hopt-HGB/*Hopt/Merkt*, § 319a, Rn. 11

³⁵¹ Erchinger/Melcher, DB 2009/ Beilage 05, S. 93

³⁵² BT-Drucks. 16/10067, S. 89 (RegE BilMoG); Haufe-Bilanz-Kommentar/*Dodenhoff*, § 319a, Rn. 27

anderenfalls die Gefahr einer zu engen Bindung des Abschlussprüfers an Geschäftsführungs- und Aufsichtsorgane des zu prüfenden Unternehmens nicht bestehe.³⁵³ An dieser Auffassung kritisieren Teile der Literatur - nach Auffassung der Verfasserin zutreffend - dass der weitere Zweck dieser Regelung, nämlich auch einer Betriebsblindheit vorzubeugen, durch den Rechtsausschuss übersehen wurde. Eine solche Betriebsblindheit könne auch bei der Prüfung mehrerer für sich genommen unbedeutender Tochterunternehmen eintreten, weshalb der verantwortliche Prüfungspartner mehrerer für sich genommen unbedeutender Tochterunternehmen dem verantwortlichen Prüfungspartner eines bedeutenden Tochterunternehmens gleichgestellt werden muss.³⁵⁴

VI. Die Ausschlussgründe des § 319a HGB und deren Anpassungen

1. Finanzielle Abhängigkeit (§ 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB a.F. – Art. 4 EU-Abschlussprüfer-VO)

Die finanzielle Abhängigkeit eines Abschlussprüfers von seinem Prüfungsmandanten betrifft die Fälle, in denen die zu prüfende Gesellschaft Hauptauftragnehmer des Abschlussprüfers ist, was ihn von der zu prüfenden Gesellschaft abhängig machen oder als abhängig erscheinen lassen könnte. Wann genau eine derartige Abhängigkeit anzunehmen ist, war vor Inkrafttreten der EU-Abschlussprüfer-VO für Unternehmen von öffentlichem Interesse in § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB geregelt in Ergänzung zu der für alle Unternehmen geltenden Regelung des § 319 Abs. 3 Nr. 5 HGB. Nunmehr findet sich die für Unternehmen von öffentlichem Interesse anzuwendende Regelung in Art. 4 EU-Abschlussprüfer-VO. Die Inhalte der für Unternehmen von öffentlichem Interesse relevanten Regelungen des Art. 4 EU-Abschlussprüfer-VO und des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB werden in der nachfolgenden Übersicht verglichen.

a) Vergleich alte / neue Regelung zur finanziellen Abhängigkeit

Art. 4 EU-Abschlussprüfer-VO	§ 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB a.F.
(2) Wenn ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft für einen Zeitraum von drei oder mehr aufeinander folgenden Geschäftsjahren für ein geprüftes Unternehmen, dessen Muttergesellschaft oder die von diesem beherrschten Unternehmen andere als die in	/

³⁵³ BT-Drucks 16/12407, S. 120, 91 (Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses)

³⁵⁴ MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319a, Rn. 54; Gelhausen/Fey/Kämpfer-BilMoG/Bearbeiter, § 319a, Rn. 68; Staub-HGB/Schürnbrand, § 319a, Rn. 31

Art. 4 EU-Abschlussprüfer-VO	§ 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB a.F.
<p>Artikel 5 Absatz 1 dieser Verordnung genannten Nichtprüfungsleistungen erbringt, werden die Gesamthonorare für diese Leistungen auf maximal 70 % des Durchschnitts der in den letzten drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren für die Abschlussprüfung(en) des geprüften Unternehmens und gegebenenfalls seines Mutterunternehmens, der von ihm beherrschten Unternehmen und der konsolidierten Abschlüsse der betreffenden Unternehmensgruppe durchschnittlich gezahlten Honorare begrenzt.</p>	
<p>(3) Wenn die von einem Unternehmen von öffentlichem Interesse insgesamt gezahlten Honorare in jedem der letzten drei aufeinander folgenden Geschäftsjahre über 15 % der von dem Abschlussprüfer oder der Prüfungsgesellschaft oder gegebenenfalls dem Konzernabschlussprüfer, der bzw. die die Abschlussprüfung in jedem dieser Geschäftsjahre durchgeführt hat, insgesamt vereinnahmten Honorare hinausgehen, setzt der betreffende Abschlussprüfer bzw. die betreffende Prüfungsgesellschaft bzw. gegebenenfalls der Konzernabschlussprüfer den Prüfungsausschuss darüber in Kenntnis und berät mit ihm über die Gefahren für seine bzw. ihre Unabhängigkeit wie auch über die zur Verminderung dieser Gefahren eingeleiteten Schutzmaßnahmen. Der Prüfungsausschuss erwägt, ob das Prüfungsmandat vor Erteilung des Bestätigungsvermerks einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherungsprüfung durch einen anderen Abschlussprüfer oder eine andere Prüfungsgesellschaft unterzogen werden sollte. Wenn die von einem solchen Unternehmen von öffentlichem Interesse gezahlten Honorare weiterhin über 15 % der insgesamt von dem Abschlussprüfer oder der Prüfungsgesellschaft oder gegebenenfalls dem Konzernabschlussprüfer vereinnahmten Honorare hinausgehen, entscheidet der Prüfungsausschuss anhand objektiver Gründe darüber, ob der der Abschlussprüfer, die Prüfungsgesellschaft oder der Konzernabschlussprüfer bei diesem Unternehmen oder dieser Unternehmensgruppe die Abschlussprüfung für einen weiteren Zeitraum, der in jedem Fall zwei Jahre nicht überschreiten darf, durchführen darf.</p>	<p>Ein Wirtschaftsprüfer ist über die in § 319 Abs. 2 und 3 genannten Gründe hinaus auch dann von der Abschlussprüfung eines Unternehmens, das kapitalmarktorientiert im Sinn des § 264d ist, ausgeschlossen, wenn er</p> <p>1. in den letzten fünf Jahren jeweils mehr als fünfzehn vom Hundert der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit von der zu prüfenden Kapitalgesellschaft oder von Unternehmen, an denen die zu prüfende Kapitalgesellschaft mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile besitzt, bezogen hat und dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist, ...</p>

Tabelle 3: Vergleich alte/ neue Rechtslage zur finanziellen Abhängigkeit.

b) Tatbestand des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB a.F.

Nach § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB a.F. war ein Wirtschaftsprüfer von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn er in den letzten fünf Jahren jeweils mehr als 15% der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit von der zu prüfenden Kapitalgesellschaft oder von Unternehmen, an denen die zu prüfende Kapitalgesellschaft mehr als 20% der Anteile besitzt, bezogen hat und dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten war. Dieser

Ausschlussgrund stellte eine Parallelregelung zu § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB dar, wobei jedoch die Umsatzgrenze auf 15% des Gesamtumsatzes gesenkt wurde. Durch den reduzierten Prozentsatz von 15% statt 30% nahm der Gesetzgeber eine Differenzierung zwischen börsennotierten und nicht börsennotierten Unternehmen vor mit der Absicht, den Mittelstand zu entlasten.³⁵⁵ Hinsichtlich der gewählten Umsatzgrenze von 15% hatte sich der deutsche Gesetzgeber an anderen nationalen Standards orientiert, die Schwellenwerte von 5-15% für börsennotierte oder kapitalmarktorientierte Unternehmen vorsehen.³⁵⁶ In der Regierungsbegründung zum BilReG wurde die Festlegung der Umsatzgrenze am oberen Ende der international üblichen Schwellenwerte damit begründet, dass auch mittelständischen Wirtschaftsprüfern die Prüfung größerer Unternehmen ermöglicht werden soll.³⁵⁷ Der Rechtsausschuss sah die vom Gesetzgeber gewählte Umsatzgrenze als relativ hoch im internationalen Vergleich an und forderte eine Beobachtung sowie ggf. eine Anpassung dieser Grenze.³⁵⁸ Eine Anpassung dieser Grenze erfolgte gleichwohl nicht.

Anders als bei § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB sah die Regelung für die Abschlussprüfung börsennotierter Unternehmen keine Möglichkeit der Erteilung einer Ausnahmegenehmigung durch die Wirtschaftsprüferkammer zur Vermeidung von Härtefällen vor, um so der besonders abzusichernden Unabhängigkeit eines Unternehmens von öffentlichem Interesse Rechnung zu tragen.³⁵⁹

aa) Anwendbarkeit auf den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses

Für den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses eines Konzernunternehmens ergaben sich dieselben Fragestellungen wie bei § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 HGB. Insbesondere betraf auch Unternehmen von öffentlichem Interesse die Unsicherheit, welche Zahlungen von verschiedenen Konzerngesellschaften für die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen zu berücksichtigen sind. Insoweit wird auf die Ausführungen dazu unter Gliederungspunkt C.IV. dieses Kapitels verwiesen.

³⁵⁵ Petersen/Zwirner/Brösel-Handbuch BilanzR, §319a, Rn. 16

³⁵⁶ BT-Drucks. 15/3419, S. 41; Michel, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, S. 307

³⁵⁷ BT-Drucks. 15/3419, S.41; Petersen/Zwirner/Brösel-Handbuch BilanzR, §319a, Rn. 16

³⁵⁸ BT-Drucks. 15/3419, S. 41 (Beschlussempfehlung BilReG); MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319a, Rn. 16

³⁵⁹ MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319a, Rn. 15

bb) Anwendbarkeit auf den Konzernabschlussprüfer

Gemäß § 319a Abs. 2 HGB sind die Ausschlussgründe des Absatz 1 auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses entsprechend anzuwenden. Da der Ausschlussgrund des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB a.F. inhaltsgleich war zur Regelung des § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 HGB, ergaben sich für den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses dieselben Fragestellungen. Es wird daher auf die Ausführungen unter Gliederungspunkt C.IV. verwiesen.

c) Tatbestand des Art. 4 Abs. 2 EU-Abschlussprüfer-VO

Wenn ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft nach der Regelung des Art. 4 Abs. 2 EU-Abschlussprüfer-VO für drei oder mehr aufeinanderfolgende Jahre für ein Unternehmen (sowie seine Muttergesellschaft oder von diesem beherrschte Unternehmen) zulässige Nichtprüfungsleistungen erbringt, werden die Gesamthonorare für diese Leistungen auf maximal 70% des Durchschnitts der in den letzten drei aufeinanderfolgenden Jahren für die Abschlussprüfung(en) durchschnittlich gezahlten Honorare begrenzt. Überschreiten die zulässigen Nichtprüfungshonorare diese Honorargrenze, darf der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft bei diesem Unternehmen keine Abschlussprüfung durchführen.

Mit dieser Regelung wurde erstmals eine quantitative Begrenzung für die Erbringung zulässiger Nichtprüfungsleistungen erschaffen, deren Wertung grundsätzlich aussagt, dass Honorare für zulässige Nichtprüfungsleistungen geringer sein sollen, als Honorare für die Abschlussprüfung.³⁶⁰

aa) Auswirkungen auf den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses

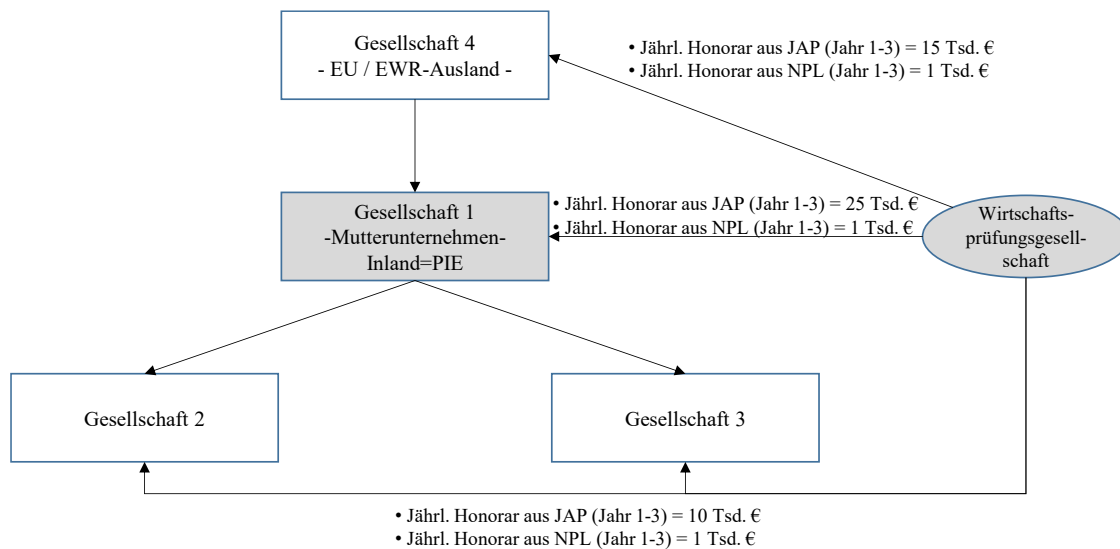
Bei der Berechnung der Einnahmen aus Nichtprüfungsleistungen sind nach dem Wortlaut von Art. 4 Abs. 2 EU-Abschlussprüfer-VO die Honorare des mit der Abschlussprüfung befassten Abschlussprüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft zu berücksichtigen, welche von dem zu prüfenden Unternehmen selbst, dessen Muttergesellschaft oder von diesem beherrschten Unternehmen vereinnahmt wurden. Der Kritik an der bisherigen Regelung des HGB, dass Mutterunternehmen wegen der Bestimmung des Kreises verbundener Unternehmen nach § 271

³⁶⁰ Erwägungsgrund 7 EU-Abschlussprüfer-VO (Verordnung (EU) Nr. 537/2014)

HGB unter Umständen unberücksichtigt blieben, wurde durch die Erwähnung von “Mutterunternehmen“ in der neuen Regelung bereinigt.

Fallbeispiel: Berechnung der 70%-Grenze im Konzern

Abbildung



Berechnung für Jahr 4:

- Durchschnittliches Gesamthonorar für JAP bezogen auf Jahr 1-3 = 50 Tsd. €
- Honorare aus NPL im Jahr 4 = 10 Tsd. € (20 %)
- bis 70 % Grenze erreicht ist, können im Jahr 4 weitere NPL in Höhe von 25 Tsd. € erbracht werden

Abkürzungen

- JAP: Jahresabschlussprüfung
- NPL: Nichtprüfungsleistungen

Abbildung 16: Berechnung der 70%-Grenze im Konzern

Die vorstehende Abbildung 16 zeigt die Berechnung der 70%-Grenze für das vierte Jahr auf der Basis der Jahre 1 bis 3. Hier ist anders als bei der Begriffsbestimmung nach § 271 HGB die EU-ausländische Konzern-Übermutter ebenfalls zu berücksichtigen. Die Regelung des Art. 4 Abs. 2 EU-Abschlussprüfer-VO ermöglicht durch die Berechnung der 70%-Grenze auf der Basis aller Unternehmen in einem Konzern (d.h. geprüftes Unternehmen, dessen Mutterunternehmen und von ihm beherrschte Unternehmen) eine flexible und angemessene Bewertung. Insbesondere die Frage nach der Addition der Honorare von verbundenen Unternehmen wurde mit der neuen Regelung ebenfalls beantwortet.

Nicht mehr anwendbar ist ferner die Erstreckung des Ausschlussgrundes auf Ehegatten und Lebenspartner nach § 319a Abs. 2 Satz 1 a.F. i.V.m. § 319 Abs. 3 Satz 2 HGB, da der Ausschluss wegen Überschreitens der zulässigen Honorargrenzen nicht mehr dem Regelungsgefüge des § 319a HGB unterfällt. Dies erscheint ebenfalls sachgerecht, da ein Wirtschaftsprüfer von

Berufs wegen zur Verschwiegenheit verpflichtet ist und ohne Verletzung dieser Verschwiegenheitspflicht nicht wissen könnte und dürfte, für welche Gesellschaften sein bei einer anderen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft tätiger Ehegatte oder Lebenspartner tätig ist und welche Einnahmen er mit dieser Tätigkeit erzielt. Die Regelung des Art. 4 Abs. 2 EU-Abschlussprüfer-VO ist somit als Verbesserung zur bisherigen Rechtslage zu bewerten.

bb) Auswirkungen auf den Konzernabschlussprüfer

Im Hinblick auf den Konzernabschlussprüfer stellt Art. 4 Abs. 2 EU-Abschlussprüfer-VO klar, dass sich die Begrenzung auf 70% der Gesamthonorare für Abschlussprüfungen des geprüften Unternehmens, ggf. seines Mutterunternehmens, auf von ihm beherrschte Unternehmen und die konsolidierten Abschlüsse der betreffenden Unternehmensgruppe bezieht. Es sind somit auch alle Einnahmen aus Nichtprüfungsleistungen zu berücksichtigen, die von Unternehmen gezahlt wurden, deren Jahresabschlüsse in den Konzernabschluss einbezogen wurden.

Fallbeispiel: Nicht in den Konzernabschluss einbezogenes Tochterunternehmen

Offen bleibt wiederum die Fragestellung, ob Einnahmen eines nach § 296 HGB nicht in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmens ebenfalls zu berücksichtigen sind, sofern es sich bei diesen nicht um vom Mutterunternehmen beherrschte Gesellschaften handelt, die von Art. 4 Abs. 2 EU-Abschlussprüfer-VO ebenfalls umfasst wären. Der Anwendungsbereich des § 296 HGB ist zwar in der Praxis wegen den Regelungen des § 340j HGB und den Regelungen der IAS bzw. IFRS gering, gleichwohl sind derartige Konstellationen z.B. bei nicht börsennotierten Finanzdienstleistern denkbar.

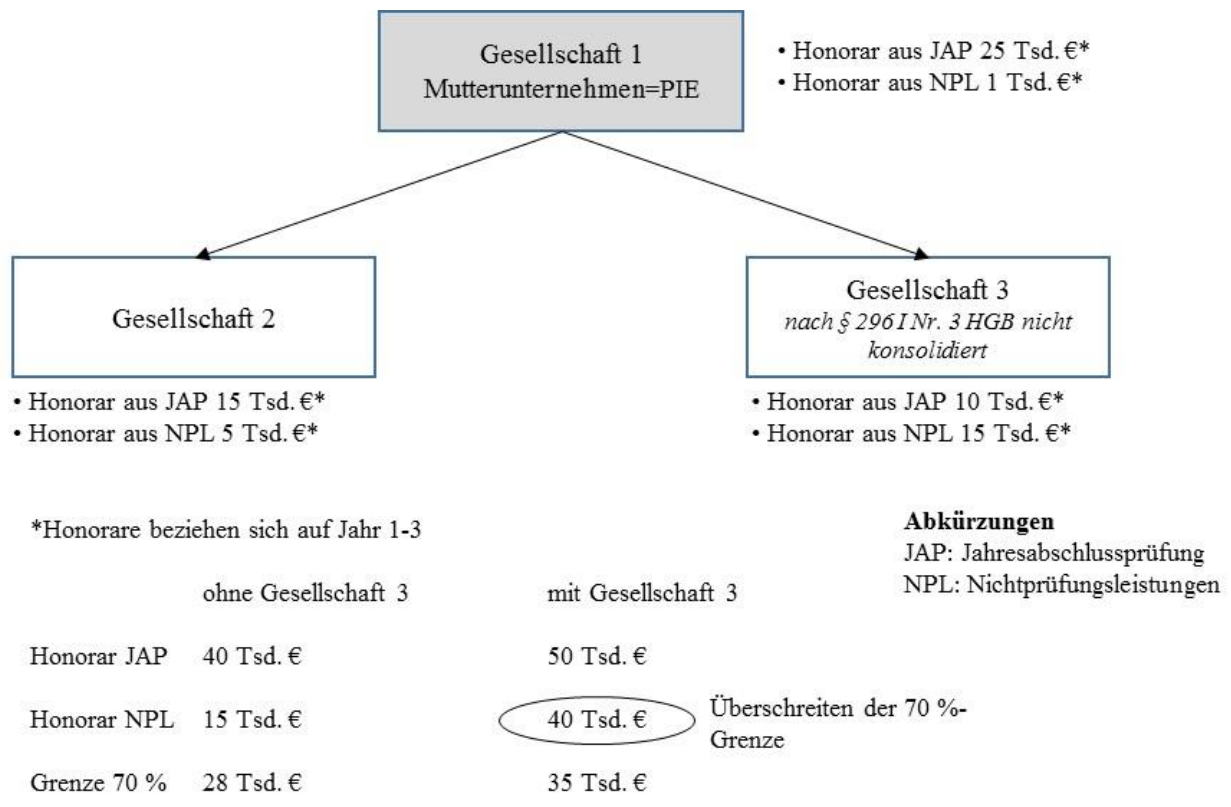


Abbildung 17: Nicht in den Konzernabschluss einbezogenes Tochterunternehmen

Die vorstehende Abbildung 17 zeigt, dass ein Wirtschaftsprüfer mit einem z.B. nach § 296 Abs. 1 Nr. 3 HGB (Anteile des Tochterunternehmens werden ausschließlich zum Zweck der Weiterveräußerung gehalten) nicht in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen erhebliche Einnahmen aus Nichtprüfungsleistungen erzielt und bei Berücksichtigung dieses Unternehmens die 70%-Grenze überschritten wäre. Dies erscheint ungerechtfertigt, da - auch wenn nicht die Gefahr der Selbstprüfung besteht - das Mutterunternehmen dennoch ein erhebliches Interesse an der wirtschaftlichen Lage des Tochterunternehmens haben dürfte und zwar erst recht, wenn dieses veräußert werden soll und es darum geht, dass Unternehmen auf dem Papier zu diesem Zweck möglichst gut dastehen zu lassen.

d) Tatbestand des Art. 4 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO

Die bisherige Regelung des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB a.F. sah eine Begrenzung der Gesamteinnahmen aus beruflicher Tätigkeit bei Überschreiten einer Grenze von 15% der Gesamteinnahmen in den letzten fünf Geschäftsjahren und der Erwartung der weiteren Überschreitung auch im laufenden Geschäftsjahr vor, die einen Ausschluss von der Abschlussprüfung zur Folge hatte. Bei der Berechnung der Gesamteinnahmen kam es auf die

zu prüfenden Kapitalgesellschaft und Unternehmen an, an denen dieses mehr als 20% der Anteile besitzt.

Diese Regelung wurde durch das AReG gestrichen, so dass Art. 4 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO direkt heranzuziehen ist. Nach der neuen Regelung kommt es auf die von einem Unternehmen von öffentlichem Interesse insgesamt gezahlten Honorare in jedem der drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahre über 15% der vom Abschlussprüfer, der Prüfungsgesellschaft bzw. dem Konzernabschlussprüfer vereinnahmten Gesamteinnahmen an. Im Vergleich zur alten Regelung des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB a.F. ergeben sich einige Änderungen. Zunächst ist bereits ein Zeitraum von drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren relevant, statt ursprünglich fünf und auch die Prognose für das darauffolgende Geschäftsjahr entfällt. Ferner stellt Art. 4 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO auf die vom Abschlussprüfer, der Prüfungsgesellschaft bzw. dem Konzernabschlussprüfer insgesamt von dem zu prüfenden Unternehmen von öffentlichem Interesse vereinnahmten Gesamteinnahmen ab, auf die Einnahmen von verbundenen Unternehmen kommt es hingegen nicht mehr an.

Eine wesentliche Änderung ist auch die Rechtsfolge bei Erfüllen des Tatbestandes. Diese ist nunmehr nicht der absolute Ausschluss des Abschlussprüfers, sondern die Verpflichtung des Abschlussprüfers, den Prüfungsausschuss über das Erfüllen des Tatbestandes in Kenntnis zu setzen und mit diesem über die Gefahren für seine Unabhängigkeit sowie über die zur Verminderung dieser Gefahren eingeleitete Schutzmaßnahmen zu beraten. Nach Beratung hat der Prüfungsausschuss die Möglichkeit, gemäß Art. 4 Abs. 3 Unterabsatz 2 EU-Abschlussprüfer-VO, anhand objektiver Gründe zu entscheiden, ob der Abschlussprüfer für einen weiteren Zeitraum, der in jedem Fall zwei Jahre nicht überschreiten darf, als Abschlussprüfer tätig sein darf. Da Vorgaben der Verordnung nicht zwingend zum Ausschluss des Abschlussprüfers führen, hat der deutsche Gesetzgeber den früheren Ausschlussgrund des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB a.F. gestrichen.

aa) Auswirkungen auf den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses

Für den Abschlussprüfer ist bei der Berechnung der Gesamteinnahmen nach Art. 4 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO klargestellt, dass es auf seine Einnahmen oder die der Prüfungsgesellschaft, bei der er beschäftigt ist, ankommt, allerdings nur auf die von dem zu prüfenden Unternehmen und nicht etwaiger verbundener Unternehmen. Dies erscheint sachgerecht, da das Verhältnis zwischen Einnahmen aus Abschlussprüfung und zulässigen Nichtprüfungsleistungen unter Berücksichtigung verbundener Unternehmen bereits von Absatz

2 erfasst ist. Auch die Kritik an der Definition der maßgeblichen Zahler im Sinne des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB a.F. wurde mit Art. 4 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO ausgeräumt. Ebenfalls nicht mehr anwendbar ist Erstreckung des Ausschlussgrundes auf Ehegatten und Lebenspartner nach § 319a Abs. 2 Satz 1 a.F. i.V.m. § 319 Abs. 3 Satz 2 HGB, da die Regelungen der EU-Abschlussprüfer-VO keine entsprechende Verweisung vorsehen.

bb) Auswirkungen auf den Konzernabschlussprüfer

Für den Konzernabschlussprüfer stellt Art. 4 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO klar, dass es bei der Berechnung der 15% Gesamteinnahmen ausschließlich auf die Einnahmen des Mutterunternehmens ankommt, das den Konzernabschluss aufzustellen hat. Diese Regelung führt zu einer klaren Rechtslage und beseitigt die zuvor aufgezeigten Unsicherheiten³⁶¹, welche Einnahmen von welchen Unternehmen zu berücksichtigen sind. Eine Regelungslücke ist auch nicht ersichtlich, da Einnahmen aus zulässigen Nichtprüfungsleistungen über die 70%-Grenze des Absatz 2 berücksichtigt sind.

2. Erbringung von Nichtprüfungsleistungen (§ 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 HGB a.F. – Art. 5 EU-Abschlussprüfer-VO)

a) Tatbestand des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB a.F.

aa) Grundsatz

Gemäß § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB a.F. war von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wer in dem zu prüfenden Geschäftsjahr über die Prüfungstätigkeit hinaus Rechts- oder Steuerberatungsleistungen erbracht hat, die über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgehen und die sich auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in dem zu prüfenden Jahresabschluss unmittelbar und nicht nur unwesentlich auswirken. Durch diese Regelung sollten - wie bei dem ähnlichen § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 HGB - Selbstprüfungen verhindert werden³⁶², denn eine objektive Prüfung, ob z.B. die eigenen bilanzrelevanten Gestaltungsvorschläge im Abschluss tatsächlich zutreffend sind, mit der Konsequenz des

³⁶¹ siehe Ausführungen zu der Problematik der Berechnung der Gesamteinnahme für die Überschreitung der gesetzlichen Honorargrenzen unter Gliederungspunkt C.IV.5. dieses Kapitels

³⁶² BT-Drucks. 15/4054, S. 39 (Begründung RegE BilReG)

Eingestehens eigener Beratungsfehler dürfte kaum zu erwarten sein.³⁶³ Die Regelung der Nr. 2 ging auf die Abschlussprüferrichtlinie zurück (RL 2006/43/EG), die keinen generellen Ausschluss prüfungsfremder Leistungen vorsah, sondern vielmehr in Erwägungsgrund 12 ausdrücklich klarstellte, dass Mitgliedstaaten nicht verpflichtet sind, Prüfungsgesellschaften an der Erbringung derartiger Leistungen zu hindern.³⁶⁴ Der deutsche Gesetzgeber hatte insofern durch die Aufnahme verschiedener Qualifikationen eine vergleichsweise niedrige Hürde geschaffen.³⁶⁵

(1) Rechts- und Steuerberatungsleistungen

In sachlicher Hinsicht beschränkte sich Nr. 2 auf Rechts- und Steuerberatungsleistungen. Darunter sind solche Leistungen zu verstehen, die nach dem Rechtsberatungs- und Steuerberatungsgesetz einer behördlichen Erlaubnis bedürfen.³⁶⁶ Abzugrenzen ist die Rechtsberatung grundsätzlich von der Rechtsbesorgung, die nicht in den Anwendungsbereich von § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB a.F. fällt. Der Begriff der Rechtsberatung stammt aus dem am 01.07.2008 außer Kraft getretenen Rechtsberatungsgesetz und wird von der Literatur mangels Legaldefinition definiert als die mündliche und schriftliche Unterrichtung des Rechtssuchenden über die Rechtslage in einem Einzelfall und über die zu ergreifenden Maßnahmen bei der Durchsetzung seiner Rechte.³⁶⁷ Unter der Rechtsbesorgung hingegen wurde die unmittelbare Förderung konkreter fremder Rechtsangelegenheiten, also die Gestaltung, Veränderung oder Verwirklichung fremder Rechte verstanden.³⁶⁸ Diese Definitionen sollten auch für die Abgrenzung im Hinblick auf § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB entsprechend abgewendet werden, wobei jedoch zu beachten ist, dass die Rechtsbesorgung auch regelmäßig die Rechtsberatung umfasst, da der eine Rechtsbesorgung nachfragende Mandant meist selbst nicht die Kenntnisse besitzt, sich für eine bestimmte Maßnahme der

³⁶³ Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, § 319a, Rn. 3

³⁶⁴ Erwägungsgrund 12 Richtlinie 2006/43/EG (Abschlussprüferrichtlinie)

³⁶⁵ MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319a, Rn. 16; MüKo-HGB/Ebke, § 319a, Rn. 14

³⁶⁶ MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319a, Rn. 19

³⁶⁷ Henssler/Prütting-RBerG/Weth, Art1 § 1, Rn. 25; Michel, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, S. 309

³⁶⁸ Henssler/Prütting-RBerG/Weth, Art1 § 1, Rn.18; Michel, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, S. 309

Rechtsgestaltung oder Rechtsverfolgung zu entscheiden, sondern dies aufgrund einer zuvor erbrachten Rechtsberatung tut.³⁶⁹

Grundsätzlich konnten nur solche Tätigkeiten zum Ausschluss als Abschlussprüfer führen, die über die Prüfungstätigkeit hinausgehen. Zudem darf sich die Beratung wie bei § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 HGB a.F. nicht auf das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen beschränken. Durch diese im Zuge des BilMoG neu in das HGB eingefügte Formulierung sollten nur die Fälle vom Prüfungsverbot umfasst werden, bei denen der Abschlussprüfer selbst *“gestaltend tätig wird und dem Mandanten ein (...), Produkt liefert, das die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragssituation deutlich verändert“*.³⁷⁰ Zulässig sollte es nach der Regierungsbegründung zum BilReG sein, wenn der Abschlussprüfer lediglich Hinweise auf eine bestimmte Steuerrechtslage zu bestimmten Situationen gegeben hat, die ein Handeln des Mandanten nahe legen oder es zur Wahrung von Vorteilen erfordern.³⁷¹ Hingegen sollte das Abgeben eines konkreten Vorschlages oder einer konkreten Empfehlung unzulässig sein.³⁷² Die durch die Regierungsbegründung vorgenommene Abgrenzung ist in der Literatur vielfach kritisiert worden, da sie nicht erkennen lasse, wo die Grenze zwischen zulässiger und unzulässiger Beratung verlaufen soll.³⁷³ Der BGH hatte im Rahmen der *“Allweiler-Entscheidung“* die Abgrenzung anhand der funktionalen Entscheidungskompetenz, die nicht auf den Berater übergehen dürfe, aufgestellt.³⁷⁴ Dieses Kriterium ist vom Gesetzgeber zwar aufgegriffen, aber enger als durch den BGH gefasst worden.³⁷⁵ In der Begründung zu § 23a Abs. 7 BS WP/vBP wird insoweit ausgeführt, dass keine Besorgnis der Befangenheit bestehe, wenn der Abschlussprüfer die Rechtslage abstrakt oder zu bestimmten Sachverhalten erläutert.³⁷⁶

³⁶⁹ Michel, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, S. 309

³⁷⁰ BT-Drucks. 15/3419, S. 41

³⁷¹ BT-Drucks. 15/3419, S. 42

³⁷² BT-Drucks. 15/3419, S. 42

³⁷³ MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319a, Rn. 20

³⁷⁴ BGH, Urteil vom 21.04.1997, AZ: II ZR 317/95, bestätigt in BGH, Urteil vom 25.11. 2002, AZ: II ZR 49/01

³⁷⁵ MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319a, Rn. 20

³⁷⁶ Begründung zu § 23a Abs. 7 BS WP/vBP

(2) Auswirkungen auf die Darstellung der Vermögens- und Ertragslage

Der Anwendungsbereich von § 319a Abs. 1 Nr. 2 HGB wurde durch die Voraussetzung eingeschränkt, dass sich das Ergebnis der Rechts- oder Steuerberatung unmittelbar und nicht nur unwesentlich auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in dem zu prüfenden Jahresabschluss auswirkt. Nach übereinstimmender Auffassung von Regierungsbegründung und Literatur wirkt sich eine Beratungsleistung unmittelbar auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage aus, wenn zwangsläufig ist, dass das Ergebnis der Beratung dazu führt, dass sich die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage anders darstellt, als sie sich ohne die Umsetzung des Rates darstellen würde.³⁷⁷ Da eine Auswirkung auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage häufig gerade bezweckt ist und nicht nur Nebeneffekt, ist eine Prüfung des Abschlusses ohne die erforderliche Unvoreingenommenheit nicht mehr möglich, wenn der Abschlussprüfer das Bilanzbild der zu prüfenden Gesellschaft durch seine Beratung wesentlich mitgestaltet hat.³⁷⁸

Hinzu kam, dass die Auswirkung auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht nur unwesentlich sein darf. Als nicht nur unwesentlich sind solche Auswirkungen anzusehen, die wegen ihrer Größenordnung oder ihrer Bedeutung eine Relevanz für die Adressaten des Jahresabschlusses haben müssen.³⁷⁹ Mit diesem Tatbestandsmerkmal sollten kleinere Fälle vom Prüfungsverbot ausgenommen werden.³⁸⁰ Sofern der Wirtschaftsprüfer mehr als eine unter Nr. 2 fallende Beratungsleistung erbracht hat, sollte es darauf ankommen, ob sich sämtliche Leistungen zusammen nicht nur unwesentlich auf den Abschluss auswirken.³⁸¹

bb) Anwendbarkeit auf den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses

§ 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB a.F. selbst enthält keine Regelung, die bestimmt, an welche Unternehmen die zum Ausschluss führenden Rechts- und Steuerberatungsleistungen erbracht werden. Insofern stellt sich die Frage, ob Adressat dieser Beratungsleistungen nur das zu

³⁷⁷ BT-Drucks. 15/3419 S. 42 (Begründung RegE BilReG); MüKo-Bilanzrecht/*Bormann*, § 319a, Rn. 22; Baumbach/*Hopt-HGB/Hopt/Merkt*, § 319a, Rn. 3

³⁷⁸ MüKo-Bilanzrecht/*Bormann*, § 319a, Rn. 22

³⁷⁹ MüKo-HGB/*Ebke*, § 319a, Rn. 8; Beckscher Bilanz-Kommentar/*Förschle/Schmidt*, § 319, Rn. 15

³⁸⁰ BT Drucks. 15/3419, S. 42

³⁸¹ MüKo-Bilanzrecht/*Bormann*, § 319a, Rn. 23; Begründung zur Berufssatzung S.66 zu § 319 Abs. 3 Nr. 3d

prüfende Unternehmen oder auch etwaige Tochtergesellschaften sein sollen und wenn ja, ob nur bedeutende Tochtergesellschaften oder auch unbedeutende erfasst sind ebenso wie Enkelgesellschaften. In der Literatur wurde dazu vereinzelt die Auffassung vertreten, es sei nicht erforderlich, dass die Beratungsleistungen für die zu prüfende Gesellschaft erbracht wurden, sondern dass der Ausschlussgrund der Nr. 2 auch erfüllt sei, wenn eine Tochtergesellschaft der zu prüfenden Gesellschaft beraten wurde und diese Beratung nicht nur unwesentliche Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft hat.³⁸² Die von Teilen der Literatur geforderte Berücksichtigung der für Tochtergesellschaften erbrachten Nichtprüfungsleistungen erscheint sachgerecht, da das geprüfte Unternehmen ein erhebliches wirtschaftliches Interesse sowie eine tatsächliche Einflussnahmemöglichkeit hinsichtlich seiner Tochterunternehmen haben dürfte. Diese Interessenlage dürfte gleichermaßen im Hinblick auf ein Mutterunternehmen des geprüften Unternehmens oder von dem geprüften Unternehmen beherrschte Unternehmen bestehen, so dass der Kreis der bei Erbringung der aus zum Ausschluss führenden Rechts- und Steuerberatungsleistungen auf diese Unternehmen ausgeweitet werden sollte.

cc) Anwendbarkeit auf den Konzernabschlussprüfer

Der Ausschlussgrund des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB a.F. ist gemäß Absatz 2 Satz 1 auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses entsprechend anzuwenden. Demnach dürfte der Ausschlussgrund nicht nur bei der Konzernmutter vorliegen, sondern gleichermaßen bei allen anderen Unternehmen des Konzerns. Dies bedeutet, dass ein Wirtschaftsprüfer bei Erbringung der nach Nr. 2 zum Ausschluss führenden Rechts- und Steuerberatungsleistungen für ein in den Konzernabschluss einbezogenes Unternehmen von der Abschlussprüfung ausgeschlossen wäre. Hinsichtlich der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen besteht durch die Erbringung der nach Nr. 2 zum Ausschluss führenden Rechts- und Steuerberatungsleistungen die Gefahr der Selbstprüfung, wenn sich diese auf den Jahresabschluss auswirken, den der Konzernabschlussprüfer gemäß § 317 HGB ebenfalls zu prüfen hat. Ebenfalls zum Ausschluss führen sollten sich auf den Jahresabschluss einer etwaigen Konzern-Übermutter auswirkende Nr. 2 Rechts- und Steuerberatungsleistungen. Hier gelten die vorstehend dargestellten Überlegungen zum Abschlussprüfer des Einzelabschlusses entsprechend.

³⁸² MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319a, Rn. 25

b) Tatbestand des § 319a Abs. 1 Nr. 3 HGB a.F.

Nach § 319a Abs. 1 Nr. 3 HGB a.F. war derjenige Wirtschaftsprüfer von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, der über die Prüfungstätigkeit hinaus in dem zu prüfenden Geschäftsjahr an der Entwicklung, Einrichtung und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen mitgewirkt hat, sofern diese Tätigkeit nicht von untergeordneter Bedeutung war. Aufgrund der Tatsache, dass der Tatbestand in der Regierungsbegründung nicht weiter eingegrenzt wurde, sondern sich lediglich auf eine Übernahme der Kommissionsempfehlung sowie der Regelungen des Sarbanes Oxley Act berufen wurde, war der Ausschlussgrund der Nr. 3 so zu verstehen, dass im Zusammenhang mit der Entwicklung, Einrichtung und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen stehende Dienstleistungen zu einem Ausschluss von der Abschlussprüfung führt.³⁸³ Auch die Literatur ging von einer weiten Auslegung des Tatbestandes aus, da das Rechnungslegungssystem im Rahmen der Systemprüfung umfassend geprüft wird.³⁸⁴ So ist beispielsweise das Buchführungssystem als Bestandteil des Rechnungslegungssystems gemäß § 317 Abs. 1 Satz 1 HGB von der Pflichtprüfung umfasst.³⁸⁵ In zeitlicher Hinsicht war der Ausschluss von der Abschlussprüfung nach Nr. 3 auf das Geschäftsjahr beschränkt, in dem die Leistung durch den Wirtschaftsprüfer erbracht wurde. Inhaltlich war der Ausschlussgrund insoweit eingeschränkt, als dass Tätigkeiten von untergeordneter Bedeutung erlaubt sein sollten. Unter Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes sollten bei einer typisierenden Betrachtung solche Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Entwicklung, Einrichtung und Einführung von Rechnungslegungssystemen nicht untersagt werden, die so geringfügig sind, dass die Adressaten des Jahresabschlusses wegen der Beteiligung des Abschlussprüfers keinen Zweifel an der Richtigkeit des Testats haben müssen.³⁸⁶ Entsprechend Ziffer 290.202 IFAC Code of Ethics wurde angenommen, dass die Implementierung von IT-Systemen, die nicht in Verbindung mit der internen Revision oder der Finanzberichterstattung stehen, nicht zu einer Gefährdung der Unabhängigkeit führt. Gleiches sollte gelten, wenn die Systeme keine wesentlichen Daten für den Jahresabschluss generieren oder Beratungsleistungen zur

³⁸³ BT-Drucks. 15/3419, S. 42; Michel, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, S. 321

³⁸⁴ MüKo-HGB/Ebke, § 319a, Rn. 22; Beckscher Bilanz-Kommentar/Förschle/Schmidt, § 319a, Rn. 21

³⁸⁵ Beckscher Bilanz-Kommentar/Förschle/Schmidt, § 319a, Rn. 21

³⁸⁶ Michel, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, S. 322

Optimierung eines von einem Dritten stammenden Finanzinformationssystems erbracht werden.³⁸⁷

aa) Anwendbarkeit auf den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses

Für den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses eines Konzernunternehmens ist neben der Prüfung des Vorliegens der Voraussetzungen des Ausschlussgrundes der Nr. 3 zu berücksichtigen, dass dieser gemäß § 319a Abs. 1 Satz 3 HGB a.F. auch nicht bei einer Person vorliegen darf, mit der Wirtschaftsprüfer seinen Beruf gemeinsam ausübt. Über die Verweisung von § 319a Abs. 2 Satz 1 HGB a.F. hatte der Abschlussprüfer eines Einzelabschlusses eines Konzernunternehmens auch zu prüfen, ob nicht die Voraussetzungen für eine Ausweitung der Ausschlussgründe nach § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 letzter Teilsatz (Ausübung der Tätigkeit durch ein Unternehmen, an dem der Wirtschaftsprüfer beteiligt ist), Satz 2 (Erstreckung auf Ehegatten und Lebenspartner) und Abs. 4 (Sozietätsklausel) HGB a.F. vorliegen. Darüber hinaus konnte für den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses eines Konzernunternehmens die Prüfung einer bedeutenden Tochtergesellschaft dazu führen, dass die Ausschlussgründe des § 319a HGB a.F. ebenfalls zu prüfen sind, wenn es sich um eine kapitalmarktorientierte Konzernmutter handelte.

bb) Anwendbarkeit auf den Konzernabschlussprüfer

Eine Mitwirkung an der Entwicklung, Einrichtung und Einführung eines Rechnungslegungsinformationssystems sollte nach § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, Abs. 2 HGB a.F. bereits dann zum Ausschluss als Konzernabschlussprüfer führen, wenn diese nicht bei der Konzernobergesellschaft, sondern bei einer Tochtergesellschaft erbracht wurde.³⁸⁸ Es stellte sich insbesondere die Frage, welche Qualität diese Tochtergesellschaft aufweisen musste, zum Beispiel ob es eine bedeutende Tochtergesellschaft sein musste oder eine Eingrenzung anhand anderer Kriterien erfolgen konnte. Dazu wurde vertreten, dass die Tochtergesellschaft, für die die Leistung erbracht wurde, nicht nur untergeordnete Bedeutung für den Konzernabschluss haben musste.³⁸⁹ Diese Eingrenzung erscheint grundsätzlich sachlich richtig zu sein, da der Konzernabschlussprüfer die Jahresabschlüsse der in den Konzernabschluss einbezogenen

³⁸⁷ MüKo-HGB/Ebke, § 319a, Rn. 21; Michel, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, S. 322

³⁸⁸ Beckscher Bilanz-Kommentar/Förschle/Schmidt, § 319a, Rn. 22; MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319a, Rn. 48

³⁸⁹ MüKo-Bilanzrecht/Bormann, § 319a, Rn. 48

Tochtergesellschaften ebenfalls zu prüfen hat. Sofern es sich um eine unbedeutende Tochtergesellschaft handelt, die deswegen nicht in den Konzernabschluss einbezogen zu werden braucht, oder eine Tochtergesellschaft die aus anderen in § 296 HGB normierten Gründen nicht konsolidiert werden muss, sollten die Umstände des Einzelfalls unter Anwendung eine um Offenlegungs- und Dokumentationspflichten erweiterten Generalklausel herangezogen werden, um zu beurteilen, ob eine zum Ausschluss von der Abschlussprüfung führende Besorgnis der Befangenheit besteht.

c) Anpassungen durch die EU-Abschlussprüfer-VO

Eine zentrale Bedeutung der Diskussionen infolge der Wirtschaftskrise hatte auch im Rahmen des Grünbuches die Fragestellung, ob und in welchem Umfang Nichtprüfungsleistungen zulässig sein sollen.³⁹⁰ Die ursprünglichen Pläne der EU-Kommission, Nichtprüfungsleistungen bei großen Prüfungsgesellschaften und Überschreiten bestimmter Schwellenwerte generell zu verbieten (sogenannte „Pure Audit Firms“), wurde unter anderem auf Bestreben der Big Four nicht umgesetzt.³⁹¹

Von dem bisherigen prinzipienorientierten Ansatz hatte die EU-Kommission bereits in ihrem Verordnungsentwurf aus dem Jahre 2011 zugunsten einer Auflistung unzulässiger Nichtprüfungsleistungen in Form einer sogenannten „Black List“ Abstand genommen.³⁹² Dieser Ansatz wurde beibehalten, so dass die EU-Abschlussprüfer-VO (Verordnung (EU) Nr. 537/2014) nunmehr einen Katalog „verbotener Nichtprüfungsleistungen“ (sogenannte „Black List“) in Art. 5 Abs. 1 enthält, nach dem folgende Nichtprüfungsleistungen unzulässig sind:

- Steuerberatungsleistungen [zu bestimmten Themen]
- Leistungen, die mit einer Teilnahme an der Führung oder an Entscheidungen des Mandanten verbunden sind,
- Buchhaltung und Erstellung von Rechnungslegungsunterlagen,
- Lohn- und Gehaltsabrechnung,

³⁹⁰ KOM (2010) 561, S. 13, 14 (Grünbuch)

³⁹¹ Böcking/Gros/Wallek/Worret, WPG 2011, S. 1159; Velte, DStR 2014, S. 1688

³⁹² KOM (2011) 779, S. 4, 6

- Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- oder Risikomanagementverfahren, die bei der Erstellung und/oder Kontrolle von Finanzinformationen oder IT-Systemen zum Einsatz gelangen,
- Bewertungsleistungen,
- Juristische Leistungen [zu bestimmten Themen],
- Leistungen im Zusammenhang mit der Internen Revision
- Leistungen im Zusammenhang mit der Finanzierung, Kapitalstruktur und -ausstattung sowie der Anlagestrategie des Mandanten (Ausnahme: Erbringung von Bestätigungsleistungen im Zusammenhang mit Abschlüssen (u.a. Comfort Letters)),
- Werbung für Handel und Zeichnung von Unternehmensaktien,
- Personaldienstleistungen [zu bestimmten Themen].

Das Verbot der Erbringung der in der „Black List“ genannten Nichtprüfungsleistungen gilt nach der Regelung des Art. 5 Abs. 1 EU-Abschlussprüfer-VO auch für die direkte oder indirekte Erbringung von Leistungen für das Mutterunternehmen des geprüften Unternehmens oder von diesem beherrschte Unternehmen.

Die Mitgliedstaaten haben über die in Art. 5 Abs. 1 EU-Abschlussprüfer-VO benannten Fallgruppen hinaus ein Wahlrecht, weitere Kategorien unzulässiger Nichtberatungsleistungen aufzunehmen, sofern eine Gefährdung der Unabhängigkeit bestehen sollte.³⁹³ Andererseits sieht Art. 5 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO wiederum ein Mitgliedstaatenwahlrecht vor, bestimmte Nichtprüfungsleistungen von dem Verbot auszunehmen, sofern die erbrachten Leistungen einzeln oder zusammengefasst keine direkte oder nur eine Auswirkung auf den geprüften Abschluss haben, der Abschlussprüfer die Auswirkung im Prüfungsbericht erläutert und die Regelungen der Abschlussprüferrichtlinie zur Unabhängigkeit beachtet werden. Zudem muss der Prüfungsausschuss bzw. Aufsichtsrat seine Zustimmung zu der ausnahmsweisen Erbringung der grundsätzlich verbotenen Nichtprüfungsleistungen erteilen. Eine Ausnahme von dem normierten Verbot nach Art. 5 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO bei folgenden Leistungen möglich:

- Erstellung von Steuererklärungen
- Ermittlung von staatlichen Beihilfen und steuerlichen Anreizen
- Unterstützung bei Betriebsprüfungen

³⁹³ Art. 5 Abs. 2 EU-Abschlussprüfer-VO (Verordnung (EU) Nr. 537/2014)

- Berechnung direkter und indirekter Steuern und latenter Steuern,
- Erbringung von Steuerberatungsleistungen,
- Erbringung von Bewertungsleistungen einschließlich versicherungsmathematischer Leistungen
- oder Bewertungen zur Unterstützung bei Rechtstreitigkeiten.

d) Deutsche Umsetzung durch das AReG

Der deutsche Gesetzgeber hat in § 319a HGB keinen direkten Bezug zu den in Art. 5 EU-Abschlussprüfer-VO aufgeführten verbotenen Nichtprüfungsleistungen hergestellt, so dass die Regelung der Verordnung unmittelbar heranzuziehen ist, um zu ermitteln, ob eine Nichtprüfungsleistung als verbotene Nichtprüfungsleistungen im Sinne der „Black List“ anzusehen ist. Die Auslegung, ob im Einzelfall eine von der „Black List“ erfasste Tätigkeit vorliegt, kann auslegungsbedürftig und im Einzelfall strittig sein.

Von den in Art. 5 EU-Abschlussprüfer-VO enthaltenen Mitgliedstaatenwahlrechten hat der deutsche Gesetzgeber teilweise Gebrauch gemacht, indem er die in Absatz 3 benannten grundsätzlich verbotenen Nichtprüfungsleistungen zugelassen hat. Die Zulässigkeit der Erbringung von Steuerberatungsleistungen im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Unterabsatz 2 Buchstabe a Ziffern i und iv bis vii EU-Abschlussprüfer-VO und deren Voraussetzungen ist nunmehr in § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. geregelt, wobei der deutsche Gesetzgeber den Begriff des sich nicht nur unwesentlichen Auswirkens ergänzend zum Wortlaut der Verordnung näher erläutert hat. Hinsichtlich der sich daraus ergebenden Kritikpunkte wird auf die Ausführungen unter Gliederungspunkt II.3.b)bb) dieses Kapitels verwiesen.

§ 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. regelt nun die Voraussetzungen für die Zulässigkeit der Erbringung von Bewertungsleistungen im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Unterabsatz 2 Buchstabe f EU-Abschlussprüfer-VO. Die bisherige Nr. 3 wurde gestrichen wegen des unmittelbar geltenden Art. 5 Abs. 1 Unterabsatz 2 Buchstabe e EU-Abschlussprüfer-VO, wonach dem Abschlussprüfer die Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- oder Risikomanagementverfahren, die bei der Erstellung und/oder Kontrolle von Finanzinformationen oder Finanztechnologiesystemen zum Einsatz kommen, verboten sind.³⁹⁴ Bei der Beschreibung der Voraussetzungen für die Erbringung der grundsätzlich verbotenen

³⁹⁴ BT-Drucks. 18/7219, S. 49 (Begründung RegE AReG)

Nichtprüfungsleistungen weicht der deutsche Gesetzgeber ohne nähere Begründung oder Erläuterung leicht vom Wortlaut der Verordnung ab. Der exakte Wortlaut der Regelungen lautet wie folgt, wobei die Unterstreichungen durch die Verfasserin zur Hervorhebung der relevanten Passagen vorgenommen wurden:

Art. 5 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO	§ 319a Abs. 1 HGB n.F.
<p>(3) Abweichend von Absatz 1 Unterabsatz 2 können die Mitgliedstaaten die Erbringung der unter Buchstabe a Ziffern i und iv bis vii und Buchstabe f genannten Leistungen zulassen, sofern die folgenden Anforderungen erfüllt werden:</p> <p>a) die Leistungen haben <u>allein oder kumuliert keine direkten oder haben nur unwesentliche Auswirkungen</u> auf die geprüften Abschlüsse;</p> <p>b) die Einschätzung der Auswirkung auf die geprüften Abschlüsse ist in <u>dem zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss gemäß Artikel 11</u> umfassend dokumentiert und erläutert; und</p> <p>c) der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft erfüllt die Grundsätze der Unabhängigkeit gemäß der Richtlinie 2006/43/EG.</p>	<p>2. in dem Geschäftsjahr, für dessen Schluss der zu prüfende Jahresabschluss aufzustellen ist, über die Prüfungstätigkeit hinaus Steuerberatungsleistungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe a Ziffer i und iv bis vii der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 erbracht hat, die sich <u>einzeln oder zusammen auf den zu prüfenden Jahresabschluss unmittelbar und nicht nur unwesentlich auswirken</u>; eine nicht nur unwesentliche Auswirkung liegt insbesondere dann vor, wenn die Erbringung der Steuerberatungsleistungen im zu prüfenden Geschäftsjahr den für steuerliche Zwecke zu ermittelnden Gewinn im Inland erheblich gekürzt hat oder ein erheblicher Teil des Gewinns ins Ausland verlagert worden ist, ohne dass eine über die steuerliche Vorteilerlangung hinausgehende wirtschaftliche Notwendigkeit für das Unternehmen besteht, oder</p> <p>3. in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks über die Prüfungstätigkeit hinaus bei der zu prüfenden oder für die zu prüfende Kapitalgesellschaft Bewertungsleistungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe f der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 erbracht hat, die sich <u>einzeln oder zusammen auf den zu prüfenden Jahresabschluss unmittelbar und nicht nur unwesentlich auswirken</u>.</p> <p>... ; erbringt der Wirtschaftsprüfer Steuerberatungsleistungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe a Ziffer i und iv bis vii der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 oder Bewertungsleistungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe f der Verordnung (EU) Nr. 537/2014, so hat er deren Auswirkungen auf den zu prüfenden Jahresabschluss <u>im Prüfungsbericht</u> darzustellen und zu erläutern.</p>

Tabelle 4: Vergleich Art. 5 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO / § 319a Abs. 1 HGB n.F.

Die Änderungen hinsichtlich der Formulierung der Voraussetzungen für die Zulässigkeit der bei Vorliegen der normierten Voraussetzungen verbotenen Nichtprüfungsleistungen dürften darin begründet sein, dass die Verordnung den positiven Fall darstellt, also die Zulässigkeit dieser Tätigkeiten, während der deutsche Gesetzgeber durch Einfügung der Regelung in die

Systematik des § 319a HGB als Ausschlussgrund regelt, wann diese Leistungen nicht mehr zulässig sind und somit zum Ausschluss als Abschlussprüfer führen. Dennoch spricht die Verordnung durch Verwendung des Wortes “oder“ von einem alternativen Verhältnis der *“direkten oder nur unwesentliche Auswirkungen“* während § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 HGB n.F. ein kumulatives Verhältnis vorsehen durch die Formulierung *„unmittelbar und nicht nur unwesentlich“*. Da die EU-Abschlussprüfer-VO unmittelbar gilt, ist diese bei Abgrenzungsfragen maßgeblich, so dass auch eine mittelbare, nicht nur unwesentliche Auswirkung auf den Jahresabschluss entgegen des kumulativen Wortlautes des während § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 HGB n.F. zum Ausschluss führen dürfte.

Ferner bestimmt Art. 5 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO in Buchstabe b hinsichtlich der Dokumentations- und Erläuterungspflichten, dass diese in dem zusätzlichen Bericht nach Art. 11 EU-Abschlussprüfer-VO zu erfolgen haben, während die Regelungen der § 319a Abs.1 S. 1 Nr. 2 und Nr. 3 HGB n.F. die Darstellung und Erläuterung im Prüfungsbericht vorsieht. Der Prüfungsbericht ist in § 321 HGB für alle Unternehmen, die zur Aufstellung eines Jahresabschlusses verpflichtet sind, geregelt. Damit sah das deutsche Recht - anders als in anderen Mitgliedstaaten - bereits vor der EU-Abschlussprüfer-VO einen mit dem zusätzlichen Bericht nach Art. 11 der Verordnung vergleichbaren Bericht vor, an dem sich der zusätzliche Bericht nach Art. 11 EU-Abschlussprüfer-VO orientiert hat. Der zusätzliche Bericht nach Art. 11 EU-Abschlussprüfer-VO sieht allerdings für Unternehmen von öffentlichem Interesse einige Änderungen im Vergleich zu dem bisher für alle Unternehmen vorgesehenen Prüfungsbericht nach § 321 HGB vor. Der deutsche Gesetzgeber hat diese Änderungen in dem bisherigen § 321 HGB durch von ausschließlich für Unternehmen von öffentlichem Interesse geltende Verweisungen auf die EU-Abschlussprüfer-VO umgesetzt, verwendet aber wegen der deutschen Systematik weiterhin den Begriff „Prüfungsbericht“.³⁹⁵

Von dem Mitgliedstaatenwahlrecht nach Art. 5 Abs. 2 EU-Abschlussprüfer-VO, weitere als die in der “Black List“ benannten Nichtprüfungsleistungen zu verbieten, hat der deutsche Gesetzgeber keinen Gebrauch gemacht. Das Erfordernis der Genehmigung des Aufsichtsrates zur Erbringung von Steuerberatungsleistungen im Sinne des Art. 5 Abs. 1 Unterabsatz 2 Buchstabe a Ziffer i und iv bis vii EU-Abschlussprüfer-VO hat der deutsche Gesetzgeber mit dem neu eingefügten Absatz 3 in § 319a HGB aufgenommen, um die Rolle des

³⁹⁵ BT-Drucks. 18/7219, S. 50 (Begründung RegE AReG)

Prüfungsausschusses bzw. des Aufsichts- oder Verwaltungsrates bei der Vergabe dieser Steuerberatungsleistungen zu stärken.³⁹⁶

aa) Auswirkungen auf den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses

Die sich aufgrund der alten Regelung des HGB ergebende Fragestellung, für welche Unternehmen die zum Ausschluss führenden Rechts- und Steuerberatungsleistungen erbracht werden mussten, wird in dem unmittelbar geltenden Art. 5 Abs. 1 EU-Abschlussprüfer-VO nunmehr beantwortet. Danach sind Leistungen, die der Abschlussprüfer, die Prüfungsgesellschaft und jedes Mitglied eines Netzwerks, dem der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft angehört, relevant gegenüber dem geprüften Unternehmen, dessen Mutterunternehmen oder von ihm beherrschten Unternehmen. Mit der Bestimmung des Kreises der Leistungsempfänger in Art. 5 Abs. 1 EU-Abschlussprüfer-VO sind nun auch Tochter- und Enkelgesellschaften. Auch erfasst sind zutreffend Leistungen an EU-ausländische Muttergesellschaften. Diese Abgrenzung erscheint sachgerecht und führt zu einer Verbesserung der Rechtslage verglichen mit den bisherigen Regelungen des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 HGB a.F.

Fallbeispiel: Nichtprüfungsleistungen an Schwesterunternehmen

Das Verbot des Art. 5 Abs. 1 EU-Abschlussprüfer-VO zur Erbringung der in der „Black List“ aufgeführten Nichtprüfungsleistungen bezieht sich nicht auf Schwesterunternehmen der zu prüfenden Gesellschaft, sondern auf das geprüfte Unternehmen selbst, dessen Mutterunternehmen und die von ihm beherrschten Unternehmen.

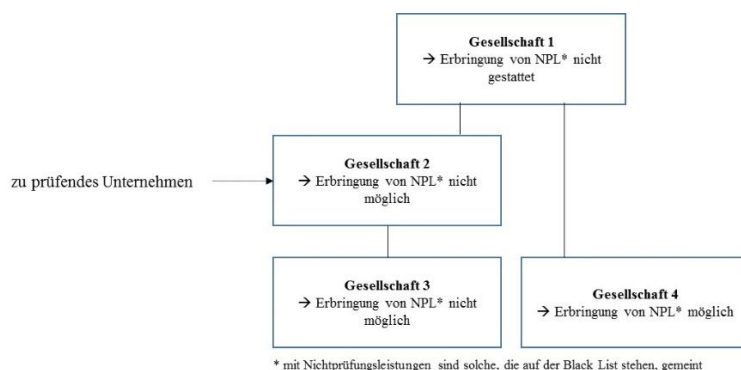


Abbildung 18: Nichtprüfungsleistungen an Schwesterunternehmen

³⁹⁶ BT-Drucks. 18/7219, S. 50 (Begründung RegE AReG)

Das Fallbeispiel in Abbildung 18 zeigt, dass der Abschlussprüfer der Gesellschaft 2, einem Unternehmen von öffentlichem Interesse, bei der Schwestergesellschaft 4 auf der “Black List“ enthaltene Nichtprüfungsleistungen erbringen kann. Dies erscheint sachgerecht, da eine Einflussnahmemöglichkeit des Abschlussprüfers der Schwestergesellschaft 2 auf Schwestergesellschaft 4 nicht ersichtlich ist.

Ferner fällt bei der Betrachtung der deutschen Umsetzung der ausnahmsweise zulässigen Erbringung von Nichtprüfungsleistungen nach § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 HGB bzw. Art. 5 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO auf, dass die Erstreckungsregelung auf Ehegatten und Lebenspartner Anwendung findet, da sie unverändert in § 319a Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 319 Abs. 3 Satz 2 HGB enthalten ist. Die Verordnung sieht hingegen keine Erstreckung auf Ehegatten oder Lebenspartner vor. So kann die Erstreckung auf Ehegatten oder Lebenspartner hinsichtlich der Ausnahmen nach § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 HGB einerseits als Einschränkung der Zulassung von Ausnahmen nach Art. 5 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO verstanden werden oder andererseits lediglich als redaktionelles Versehen. Dies sollte durch den deutschen Gesetzgeber klargestellt werden. Ein Absehen von der Erstreckung der absoluten Ausschlussgründe auf Ehegatten oder Lebenspartner entsprechend der Vorgaben der EU-Abschlussprüfer-VO erscheint angemessen, da nicht ersichtlich ist, weshalb Ehegatten oder Lebenspartner anders behandelt werden sollten als andere nahestehende Personen wie Geschwister oder Eltern. Für dieses Verständnis auch der Art. 22 EU-Abschlussprüfer-RL 2014, welcher den Mitgliedstaaten aufgibt sicherzustellen, dass neben Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaft jede natürliche Person, die in der Lage ist, das Ergebnis der Abschlussprüfung direkt oder indirekt zu beeinflussen, bei der Durchführung einer Abschlussprüfung von dem geprüften Unternehmen unabhängig sein muss. Von Ehegatten oder Lebenspartnern ist zwar nicht ausdrücklich die Rede, diese sind jedoch natürliche Personen, welche unter die Regelung des Art. 22 EU-Abschlussprüfer-RL 2014 fallen könnten. Zudem verlangt die berufsrechtliche Regelung des § 43 Abs.1 WPO vor, dass Berufsangehörige ihren Beruf unabhängig, gewissenhaft, verschwiegen und eigenverantwortlich auszuüben sowie sich insbesondere bei der Erstattung von Prüfungsberichten und Gutachten unparteiisch zu verhalten

bb) Auswirkungen auf den Konzernabschlussprüfer

Die Verweisung des § 319a Abs. 2 HGB, wonach die Ausschlussgründe des Absatz 1 auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses entsprechend anzuwenden sind, ist unverändert geblieben und dürfte demnach für die durch Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts

zulässigen Nichtprüfungsleistungen der Nr. 2 und Nr. 3 gelten, nicht aber für die grundsätzliche Regelung verbotener Nichtprüfungsleistungen in Art. 5 Abs. 1 EU-Abschlussprüfer-VO. Nach der “Black List“ verbotene Nichtprüfungsleistungen sind neben dem zu prüfenden Unternehmen selbst gegenüber dem Mutterunternehmen und den von dem zu prüfenden Unternehmen beherrschten Unternehmen unzulässig, gegenüber Schwesterunternehmen hingegen nicht. Damit ist der Kreis der Unternehmen, für welche der Ausschluss für Nichtprüfungsleistungen der “Black List“ gilt, klar definiert. Auf eine Betrachtung, ob diese Unternehmen in den Jahresabschluss einbezogenen sind, kommt es nicht mehr an.

Die nunmehr systematisch als Ausschlussgründe im HGB ausnahmsweise trotz Nennung in der “Black List“ zulässigen Nichtprüfungsleistungen nach Nr. 2 und Nr. 3 HGB sollen für den Konzernabschlussprüfer nach § 319a Abs. 2 HGB entsprechend gelten. Dies ist so zu verstehen, dass der Konzernabschlussprüfer ausgeschlossen wäre, wenn er die entsprechenden Nichtprüfungsleistungen neben dem zu prüfenden Unternehmen selbst gegenüber dem Mutterunternehmen und den von dem zu prüfenden Unternehmen beherrschten Unternehmen entsprechend Art. 5 Abs. 4 EU-Abschlussprüfer-VO über den zulässigen Umfang hinaus erbracht hätte. Grundsätzlich verbotene Nichtprüfungsleistungen nach Art. 5 Abs. 1 EU-Abschlussprüfer-VO, die keine direkten oder nur unwesentliche Auswirkungen auf den Jahresabschluss eines der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen haben, dürften hingegen zulässig sein.

Insgesamt lässt sich feststellen, dass die Einfügung der Neuregelungen durch Art. 5 EU-Abschlussprüfer-VO in die Systematik der Ausschlussgründe der §§ 319, 319a und 319b HGB zu einigen Anwendungsschwierigkeiten führt. Daher erscheint es sinnvoll, die Systematik der deutschen Ausschlussgründe jedenfalls für Unternehmen von öffentlichem Interesse grundlegend zu überdenken.

3. Interne Rotation (§ 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB a.F. – Art. 17 Abs. 7 EU-Abschlussprüfer-VO)

a) Tatbestand § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB a.F.

aa) Grundsätzliches

Die sogenannte interne Rotation war vor Inkrafttreten des AReG als Ausschlussgrund in § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB a.F. geregelt. Danach war derjenige Wirtschaftsprüfer von der

Abschlussprüfung eines börsennotierten Unternehmens ausgeschlossen, der für die Prüfung des Jahresabschlusses dieses Unternehmens bereits in sieben oder mehr Fällen verantwortlich war und wenn seit seiner Beteiligung an der Prüfung des Jahresabschlusses nicht zwei oder mehr Jahre vergangen sind.

Zweck der internen Rotation ist es grundsätzlich, zu vermeiden, dass eine über Jahre hinweg gewachsene Vertrauensposition zwischen Abschlussprüfer und Prüfungsmandanten von einer professionellen Beziehung in eine Abhängigkeiten begründende persönliche Beziehung umschlägt.³⁹⁷ Die Kontroverse, inwieweit eine längere Mandatsdauer die Prüfungsqualität verbessert oder verschlechtert, war und ist Gegenstand kontroverser Diskussionen.³⁹⁸ Einerseits ist zu befürchten, dass eine langjährige Prüfertätigkeit mit erhöhter Betriebsblindheit und Interessenkonflikten sowie einer gesteigerten Abhängigkeit einhergeht und somit die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gefährdet.³⁹⁹ Auf der anderen Seite kann die Qualität der Abschlussprüfung in den ersten Jahren der Einarbeitung des neuen Abschlussprüfers durch fehlende Erfahrungswerte und notwendige Einarbeitungsanstrengungen geringer ausfallen.⁴⁰⁰ Ebenso kann die Rotation auch den positiven Aspekt haben, dass ein neuer Prüfungspartner frisches Know-how und neue Prüfungsschwerpunkte einbringt.⁴⁰¹ Vor diesem Hintergrund wurde diskutiert, ob und in welchem Umfang eine interne oder gar eine externe Rotation ein geeignetes Mittel darstellen, um Unabhängigkeit und Qualität der Abschlussprüfung sicherzustellen. Der europäische und der nationale Gesetzgeber haben sich bislang für die im Vergleich zum externen Prüferwechsel (externe Rotation) weniger restriktive interne Rotation entschieden, da diese lediglich den Austausch des verantwortlichen Prüfungsleiters innerhalb der Prüfungsgesellschaft erfordert.

³⁹⁷ Küting/Reuter, WPg 2007, S. 935, 954; Michel, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, S. 323

³⁹⁸ Quick, DBW 2004, S. 487 f.; Velte, Intangible Assets und Goodwill im Spannungsfeld zwischen Entscheidungsrelevanz und Verlässlichkeit, 2008, S. 118; KOM (2010) 561, S. 13 (Grünbuch)

³⁹⁹ Velte, DStR 2014, S. 1688 f., Velte/Freidank, EJLE 2015, S. 2014; Michel, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, S. 323

⁴⁰⁰ Velte, DStR 2014, S. 1688 f.

⁴⁰¹ Küting/Reuter, WPg 2007, S. 935, 954

Die interne Rotation wurde auf europäischer Ebene im Jahre 2006 in Folge der Überarbeitung der 8. Abschlussprüfer-RL implementiert.⁴⁰² In Deutschland war bereits durch das KonTraG in § 319 Abs. 3 Nr. 6 HGB a.F. eine Regelung eingeführt worden, nach der „bei der Prüfung einer Aktiengesellschaft, die Aktien mit amtlicher Notierung ausgegeben hat, ein Wirtschaftsprüfer, der in den dem zu prüfenden Geschäftsjahr vorhergehenden zehn Jahren den Bestätigungsvermerk nach § 322 in über sechs Fällen gezeichnet hat“, von der Abschlussprüfung ausgeschlossen ist. Die Abschlussprüferrichtlinie sah nunmehr vor, dass der hauptverantwortliche Prüfungspartner verpflichtet war, spätestens nach sieben Jahren mit der Abschlussprüfung bei dem betreffenden Unternehmen von öffentlichem Interesse für mindestens zwei Jahre auszusetzen („Cooling off-Phase“, „Time-out-Periode“ oder „Abkühlungsphase“).⁴⁰³ Eine Umsetzung dieser Vorgaben durch den deutschen Gesetzgeber erfolgte vorgreifend bereits durch das BilReG⁴⁰⁴ sowie abschließend durch das BilMoG⁴⁰⁵.

(1) Verantwortlichkeit in sieben oder mehr Fällen

Ein Ausschluss nach Nr. 4 ist gegeben, wenn ein Wirtschaftsprüfer für die Abschlussprüfung „*bereits in sieben oder mehr Fällen*“ verantwortlich war. Demnach darf ein Wirtschaftsprüfer sieben Mal die Abschlussprüfung verantwortlich leiten und wäre dann im folgenden Jahr ausgeschlossen. Fraglich ist, wann mit der Zählung zu beginnen ist, wenn eine nicht börsennotierte Gesellschaft erstmalig am amtlichen Markt gehandelt wird und der verantwortliche Prüfungspartner diese Gesellschaft bereits in den Vorjahren geprüft hat. Die vor der Börsennotierung geprüften Jahresabschlüsse sollen im Hinblick auf einen Ausschluss nach Nr. 4 zu berücksichtigen sein, da es für den Adressaten keinen Unterschied mache, ob die Nähebeziehung vor oder nach der Börsennotierung begründet wurde.⁴⁰⁶ Auch beim Wechsel eines Wirtschaftsprüfers in eine andere Gesellschaft und der „Mitnahme“ von Mandanten soll

⁴⁰² Art. 42 Abs. 2 Abschlussprüferrichtlinie (Richtlinie 2006/43/EG)

⁴⁰³ Art. 42 Abs. 2 und Erwägungsgrund 26 Abschlussprüferrichtlinie (Richtlinie 2006/43/EG)

⁴⁰⁴ BGBl. Teil I, Nr. 65, S. 3166 (BilReG)

⁴⁰⁵ BGBl. Teil I, Nr. 27, S. 1102 (BilMoG)

⁴⁰⁶ Michel, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, S. 331; Jakob, BB 2005, S. 2455, 2456

bisherige Prüfungen mitgezählt werden, da die interne Rotation auf den verantwortlichen Prüfungspartner und nicht auf die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft abstellt.⁴⁰⁷

(2) Für die Prüfung verantwortlich

Die interne Rotation umfasst solche Wirtschaftsprüfer, welche für die Abschlussprüfung verantwortlich sind. Als verantwortlicher Prüfungspartner sind nach der Legaldefinition des § 319a Absatz 1 Satz 5 HGB solche Wirtschaftsprüfer zu verstehen, die *“den Bestätigungsvermerk unterzeichnet oder als Wirtschaftsprüfer von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als für die Durchführung einer Abschlussprüfung vorrangig verantwortlich bestimmt worden“* sind. Verantwortlicher Prüfungspartner ist demnach, wer entweder über die Zeichnungsverantwortung oder über die Durchführungsverantwortung verfügt.⁴⁰⁸ Anders als der verantwortliche Prüfungspartner sind die übrigen Mitglieder des Prüfungsteams nicht von der internen Rotation umfasst und dürfen daher auch an mehr als sieben Jahresabschlussprüfungen teilnehmen.⁴⁰⁹ Der ausgeschlossene Wirtschaftsprüfer darf dem Prüfungsteam auch als leitendes Mitglied nicht mehr angehören, da ein faktischer Einfluss aufgrund seiner hierarchischen Stellung in der Prüfungsgesellschaft sowie seiner Kenntnisse und Erfahrungen in Bezug auf die zu prüfende Gesellschaft weiter bestehen würde.⁴¹⁰

(3) “Cooling off-Periode“

Sofern ein Wirtschaftsprüfer nach § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB ausgeschlossen war, greift der Ausschlussgrund nach Ablauf der sogenannten Abkühlungs-, “Cooling off“- oder “Time-out-Periode“, die durch das BilMoG von drei auf zwei Jahre verkürzt worden war. Ein Wirtschaftsprüfer ist demnach nicht mehr von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn nach seiner letzten Beteiligung an der Abschlussprüfung zwei oder mehr Jahre vergangen sind. Der konkrete Beginn der Abkühlungsphase ist jedoch umstritten. Eine Ansicht stellt auf die Beendigung der erforderlichen Prüfungshandlungen ab⁴¹¹, eine andere auf die Erledigung der

⁴⁰⁷ Michel, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, S.331

⁴⁰⁸ MüKo-Bilanzrecht/*Ebke*, § 319a, Rn. 31; Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, § 319a, Rn. 7

⁴⁰⁹ Beckscher Bilanz-Kommentar/*Förschle/Schmidt*, § 319a, Rn. 32

⁴¹⁰ MüKo-Bilanzrecht/*Ebke*, § 319a, Rn. 30; Beckscher Bilanz-Kommentar/*Förschle/Schmidt*, § 319a, Rn. 35; Michel, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, S. 329

⁴¹¹ Staub-HGB/*Schürnbrand*, § 319a, Rn. 27

Berichtspflichten im Fall von Nachtragsprüfungen bzw. bei einer AG auf die Teilnahme an der sogenannten Bilanzsitzung des Aufsichtsrats (§§ 171 Abs. 1 Satz 2, 278 Abs. 3 AktG) und bei einer GmbH auf die Beendigung der Teilnahme an den Verhandlungen über die Feststellung des Jahresabschlusses.⁴¹² Dieser letztgenannten Ansicht wird entgegen gehalten, dass sie aufgrund der Zeitspanne zwischen Erteilung des Bestätigungsvermerks und nachfolgender Hauptversammlung bei einer börsennotierten AG nicht praxistauglich sei und es ausgehend von Sinn und Zweck der Regelung, Betriebsblindheit vorzubeugen, nicht auf die letzte Prüfungshandlung ankommen könne sondern auf die Geschäftsjahre, während derer der Wirtschaftsprüfer nicht an der Abschlussprüfung beteiligt war.⁴¹³ Dieser Ansicht ist zuzustimmen, da ein Abstellen auf die letzte Prüfungshandlung zum einen nicht in der Hand des betroffenen Wirtschaftsprüfers liegt, sondern in der der Gesellschaft und deren interner Terminkoordination. Zum anderen führt gerade die möglicherweise sehr lange Zeitspanne zwischen Ende des Geschäftsjahres und letzter Prüfungshandlung insbesondere bei börsennotierten Aktiengesellschaften oder im Fall von Nachtragsprüfungen zu einer unangemessenen und vom Wirtschaftsprüfer selbst nicht zu beeinflussenden Verlängerung der Abkühlungsperiode.

Während der Abkühlungsperiode ist es einem Wirtschaftsprüfer nicht gestattet, bei einer Jahresabschlussprüfung beteiligt zu sein und zwar in Bezug auf sämtliche Jahresabschlüsse, die für die Auslösung der internen Rotationspflicht zu berücksichtigen sind.⁴¹⁴

bb) Auswirkungen auf den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses

Die Sozietätsklausel des § 319a Abs. 1 Satz 3 HGB a.F. war auf den Ausschlussgrund der Nr. 4 nicht anzuwenden, so dass ein Abschlussprüfer grundsätzlich nicht ausgeschlossen war, wenn der Ausschlussgrund der Nr. 4 von einer Person verwirklicht wurde, mit der der Abschlussprüfer seinen Beruf gemeinsam ausübt. Anderenfalls wäre der Ausschlussgrund auf eine externe Rotation hinausgelaufen, die gerade nicht beabsichtigt war.⁴¹⁵ Um keine externe Rotationsverpflichtung zu begründen, stellte auch die unveränderte Regelung des Abs. 1 Satz 4

⁴¹² MüKo-HGB/*Ebke*, § 319a, Rn. 32

⁴¹³ MüKo-Bilanzrecht/*Bormann*, § 319a, Rn. 38-41; Beckscher Bilanz-Kommentar/*Schmidt*, § 319a, Rn. 33

⁴¹⁴ MüKo-Bilanzrecht/*Bormann*, § 319a, Rn. 42; Beckscher Bilanz-Kommentar/*Schmidt*, § 319a, Rn. 34

⁴¹⁵ MüKo-HGB/*Ebke*, § 319a, Rn. 29

klar, dass der Ausschlussgrund der Nr. 4 mit der Maßgabe galt, dass eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft dann nicht Abschlussprüfer sein darf, wenn sie bei der Abschlussprüfung einen Wirtschaftsprüfer beschäftigt, der nach § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB a.F. nicht Abschlussprüfer sein darf. Das Wort “beschäftigt“ ist in diesem Zusammenhang so zu verstehen, dass die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft den Wirtschaftsprüfer während der Abkühlungsphase weder als Mitglied des Prüfungsteams noch als externen Berater an der Abschlussprüfung bzw. an der Berichterstattung beteiligen darf.⁴¹⁶ Daraus folgt, dass es jeweils auf die Teilnahme von einem Abschlussprüfer an der Abschlussprüfung eines Unternehmens ankommt und keine Addition der Abschlussprüfungen erfolgt mit Prüfungen, die von anderen Kollegen derselben Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder von Kollegen, mit denen der betroffene Abschlussprüfer seinen Beruf gemeinsam ausübt, vorgenommen wurden.⁴¹⁷

Anders war die Rechtslage hingegen zu beurteilen, wenn der Ausschlussgrund des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB a.F. durch den Ehegatten oder Lebenspartner des Abschlussprüfers verwirklicht wurde oder durch ein Unternehmen, bei dem der Wirtschaftsprüfer oder sein Ehegatte bzw. Lebenspartner gesetzlicher Vertreter, Arbeitnehmer, Aufsichtsratsmitglied oder Gesellschafter mit mehr als 20% der Stimmrechte ist. Diese Fälle führten aufgrund der Erstreckungsregelungen nach § 319a Abs. 1 Satz 2 HGB a.F. i.V.m. § 319 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 4 HGB ebenfalls zum Ausschluss.⁴¹⁸ Eine Erstreckung auf Ehegatten und Lebenspartner erscheint auch hier im Hinblick auf den Ausschluss nach Nr. 4 eine unangemessene und sachlich nicht gerechtfertigte Einschränkung eines Wirtschaftsprüfers darzustellen. Es ist nicht ersichtlich, weshalb die von einem Abschlussprüfer und seinem Ehegatten durchgeführten Abschlussprüfungen addiert bzw. berücksichtigt werden sollten. Sofern Abschlussprüfer und Ehegatte oder Lebenspartner bei einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft beschäftigt sind oder gemeinsam beruflich tätig bzw. bei Prüfungsgesellschaften bei einem Netzwerkunternehmen beschäftigt sind, ist die Konstellation bereits von den gesetzlichen Regelungen erfasst. Sind Abschlussprüfer und Ehegatte bzw. Lebenspartner hingegen für verschiedene Wirtschaftsprüfungsgesellschaften tätig, dürften sie Einzelheiten ihrer beruflichen Tätigkeit wegen ohne Verstoß gegen ihre Verschwiegenheitspflicht nicht offenlegen.

⁴¹⁶ MüKo-HGB/*Ebke*, § 319a, Rn. 30; Kölner Komm.-Rechnungslegungsrecht/*Müller*, § 319a, Rn. 34,

⁴¹⁷ Strieder, BB 2003, S. 2227, 2229; MüKo-HGB/*Ebke*, § 319a, Rn. 30

⁴¹⁸ MüKo-HGB/*Ebke*, § 319a, Rn. 29

cc) Anwendbarkeit auf den Konzernabschlussprüfer

§ 319a Abs. 2 Satz 1 HGB bestimmt, dass die Ausschlussgründe des Absatzes 1 auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses entsprechend anzuwenden sind. Darüber hinaus regelt Absatz 2 Satz 2, dass als verantwortlicher Prüfungspartner auf Konzernebene auch gilt, wer als Wirtschaftsprüfer auf der Ebene bedeutender Tochterunternehmen als für die Durchführung von deren Abschlussprüfung vorrangig verantwortlich bestimmt worden ist. Dieser Satz 2 wurde im Zuge des BilMoG in das HGB eingefügt und damit klargestellt, welcher Kreis konzernangehöriger Unternehmen bei der Zählung der sieben Jahresabschlüsse zu berücksichtigen ist. Diese Rechtsfrage war zuvor umstritten. Das LG Düsseldorf hatte im Jahre 2005 zu § 319a Abs. 6 Nr. 6 HGB in der Fassung aus dem Jahr 1998 entschieden, dass bei gleichzeitiger Prüfung des Jahresabschlusses eines Konzerns und eines Konzernunternehmens beide Prüfungen zu addieren seien.⁴¹⁹ Die überwiegende Meinung⁴²⁰ lehnte eine grundsätzliche Addition aller Jahresabschlüsse innerhalb eines Konzerns hingegen ab, während das OLG Düsseldorf⁴²¹ in seinem Urteil vom 14.12.2006 zwar ausführte, dass sämtliche Jahresabschlüsse zu zählen seien, aber aus anderen Rechtsgründen und die Frage der Addition von Konzern- und Einzelabschluss offen ließ. Das Landgericht Frankfurt a.M. sprach sich in seinem Urteil vom 24.04.2007 für eine Einfachzählung aus.⁴²²

§ 319a Abs. 2 Satz 2 HGB in der Fassung des BilMoG stellt dann klar, dass die Prüfung von Jahresabschlüssen bedeutender Tochterunternehmen zu berücksichtigen sei. Über den klaren Wortlaut der gesetzlichen Regelung hinaus nennt der Regierungsentwurf weitere Konstellationen, die zu einer Einbeziehung in die Rotationspflicht führen sollen, nämlich dass sich die Einbeziehung eines Tochterunternehmens sowohl auf die Vermögens- als auch auf die Finanz- und Ertragslage des Konzerns auswirkt. Namentlich ist dies anzunehmen, wenn das Tochterunternehmen mehr als 20% des Konzernvermögens hält oder zum Konzernumsatz mehr als 20% beiträgt.⁴²³ Bei Unterschreiten dieser 20% Grenzen soll eine Einbeziehung in die Rotationspflicht von Tochterunternehmen dennoch vorgenommen werden, wenn diese über

⁴¹⁹ LG Düsseldorf, Urteil vom 28.09.2005 (41 O 122/03) = BeckRS 2007, S. 19819

⁴²⁰ MüKo-HGB/*Ebke*, § 319a, Rn. 26 ff; Habersack, NZG 2007, S. 207 ff.; Strieder, BB 2003, S. 2227

⁴²¹ OLG Düsseldorf, NZG 2007, S. 235 ff

⁴²² LG Frankfurt a.M., Urteil v. 24.04.2007, Az. 35 O 80/06

⁴²³ BT-Drucks. 16/12047, S. 89 ff.

personenidentische Geschäftsführungs- und Überwachungsorgane verfügen und zusammen genommen eine der vorgenannten 20%-Grenzen überschreiten.⁴²⁴ Sofern das Tochterunternehmen selbst kapitalmarktorientiert ist, unterlag dieses ohnehin der internen Rotation gemäß § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB a.F., so dass Absatz 2 Satz 2 in diesem Fall keinen eigenen Anwendungsbereich hatte.⁴²⁵

Zulässig sollte es hingegen sein, den von der Prüfung einer Tochtergesellschaft ausgeschlossenen Wirtschaftsprüfer für die Prüfung einer anderen Tochtergesellschaft oder des Konzernabschlusses einzusetzen⁴²⁶, ebenso wie der Einsatz eines nach § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB a.F. ausgeschlossenen Abschlussprüfers als Konzernabschlussprüfer. Für diese Auffassung spricht die gesetzliche Wertung des § 318 Abs. 2 HGB, welcher davon ausgeht, dass der Abschlussprüfer des Mutterunternehmens als Abschlussprüfer des Konzernabschlusses gilt, wenn kein anderer Prüfer bestellt wird und zwar unabhängig davon, ob Ausschlussgründe in Bezug auf einzelne Tochtergesellschaften vorliegen. Zudem spricht die Regelung des § 317 Abs. 3 HGB dafür, dass es auf das Vorliegen von Ausschlussgründen hinsichtlich einzelner Tochtergesellschaften bei dem Konzernabschlussprüfer nicht ankommt, da die Regelung davon ausgeht, dass der Konzernabschlussprüfer auch die in dem Konzernabschluss zusammengefassten Jahresabschlüsse zu prüfen oder ggf. die Arbeit eines anderen Abschlussprüfers zu überprüfen hat.

Da die Regelung der Nr. 4 an den Status als bedeutendes Tochterunternehmen anknüpfte, war ein Tochterunternehmen erst zu berücksichtigen, wenn es zu einem bedeutenden Tochterunternehmen aufgestiegen ist, d.h., ab diesem Zeitpunkt ist das Unternehmen im Hinblick auf die Prüfungsverantwortlichkeit in sieben Fällen mitzuzählen und bei zwischenzeitigem Absinken unter den Status des bedeutenden Tochterunternehmens bei anschließendem erneuten Aufsteigens beginnt die Frist erneut zu laufen.⁴²⁷ Ob eine Tochtergesellschaft bedeutend ist, sollte zu jedem Bilanzstichtag neu zu prüfen sein.⁴²⁸

⁴²⁴ BT-Drucks. 16/12047, S. 91; Beckscher Bilanz-Kommentar/*Förschle/Schmidt*, § 319a, Rn. 38

⁴²⁵ BT-Drucks. 16/12047, S. 91

⁴²⁶ Beckscher Bilanz-Kommentar/*Förschle/Schmidt*, § 319a, Rn. 36

⁴²⁷ BT-Drucks. 16/10067, S. 89 (RegE BilMoG)

⁴²⁸ BT-Drucks. 16/10067, S. 89 (RegE BilMoG)

b) Regelung des Art. 17 Abs. 7 EU-Abschlussprüfer-VO

Art. 17 Abs. 7 der EU-Abschlussprüfer-VO sieht in zeitlicher Hinsicht eine Verpflichtung zur internen Rotation spätestens sieben Jahre ab dem Datum der Bestellung vor. § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB a.F. knüpfte hingegen an die Verantwortlichkeit in sieben oder mehr Fällen an. Es kam also auf sieben Zeichnungen durch den verantwortlichen Prüfungspartner an, die auch in einem Zeitraum von mehr als sieben Jahren oder sogar durch Zeichnungen bei verschiedenen Unternehmen erfolgt sein konnten.⁴²⁹ Nunmehr ist ein klarer Zeitrahmen von maximal sieben Jahren definiert, der auch ausgeschöpft sein dürfte, wenn ein Wirtschaftsprüfer seine Tätigkeit als verantwortlicher Prüfungspartner für ein Jahr ab seiner Bestellung aussetzt.

Ferner beträgt die „Cooling off- bzw. Abkühlungsphase“ gemäß Art 17 Abs. 7 der EU-Abschlussprüfer-VO nunmehr drei Jahre nach der Beendigung der Teilnahme an der Abschlussprüfung. Die EU-Abschlussprüfer-VO sieht somit im Vergleich zu der nach § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB a.F. geltenden Abkühlungsphase von zwei Jahren eine Ausweitung um ein Jahr vor.

In Art. 17 Abs. 7 Unterabsatz 2 EU-Abschlussprüfer-VO wurde ferner ein Mitgliedstaatenwahlrecht zur Reduzierung des internen Rotationszyklus implementiert. Künftig besteht nach Art. 17 Abs. 7 Unterabsatz 3 EU-Abschlussprüfer-VO auch eine Verpflichtung, ein *„angemessenes graduelles Rotationssystem für das an der Abschlussprüfung beteiligte Führungspersonal“* einzurichten, das den Umfang und die Komplexität der Tätigkeit des Abschlussprüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft berücksichtigen muss.⁴³⁰ Angemessenheit und Wirksamkeit des Rotationssystems sind nach Unterabsatz 4 ggf. gegenüber der zuständigen Behörde darzulegen, was der gängigen Praxis entspricht.

c) Umsetzung durch das AReG

Die bisherige Regelung des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB a.F. zur internen Rotation wurde im Zuge der Umsetzung des AReG durch den deutschen Gesetzgeber gestrichen. In der Gesetzesbegründung des AReG wird insoweit auf die nunmehr geltende Regelung in der EU-

⁴²⁹ Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, § 319a, Rn. 7

⁴³⁰ Velte, DStR 2014, S. 1688, 1689

Abschlussprüfer-VO Bezug genommen.⁴³¹ Für die interne Rotation ist somit unmittelbar die Regelung des Art. 17 Abs. 7 der EU-Abschlussprüfer-VO heranzuziehen. Diese Regelung lautet:

„Die für die Durchführung einer Abschlussprüfung verantwortlichen Prüfungspartner beenden ihre Teilnahme an der Abschlussprüfung des geprüften Unternehmens spätestens sieben Jahre nach dem Datum ihrer Bestellung. Sie können frühestens drei Jahre nach dieser Beendigung wieder an der Abschlussprüfung des geprüften Unternehmens mitwirken.“

Von dem Mitgliedstaatenwahlrecht nach Art. 17 Abs. 7 Unterabsatz 2 EU-Abschlussprüfer-VO, die interne Rotation früher als sieben Jahre nach Bestellung zu verlangen, hat der deutsche Gesetzgeber keinen Gebrauch gemacht.

aa) Auswirkungen auf den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses

Auch nach der nunmehr für die interne Rotation geltende Regelung des Art. 17 Abs. 7 EU-Abschlussprüfer-VO hat ein als verantwortlicher Prüfungspartner tätiger Wirtschaftsprüfer seine Teilnahme an der Abschlussprüfung des geprüften Unternehmens spätestens sieben Jahre nach seiner Bestellung zu beenden. Wie die bisherige Regelung des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB a.F. wird auf die Tätigkeit als verantwortlicher Prüfungspartner abgestellt, wobei die Regelung des HGB den Begriff ausgehend von dem Tatbestandsmerkmal “verantwortlich“ dann in Absatz 1 Satz 4 erläutert hat. Diese Legaldefinition im HGB blieb nach Umsetzung des AReG unverändert. Auch die weiteren nach alter Rechtslage vorstehend dargestellten Kriterien zur Auslegung der weiteren Tatbestandsmerkmale der “sieben Jahre“ und der “Cooling off-Periode“ dürften weiterhin anzuwenden sein.

Geändert hat sich hingegen, dass die Erstreckungsregelungen des § 319a Abs. 1 Satz 2 HGB auf § 319 Abs. 3 S. 1 Nr. 3 letzter Teilsatz HGB für Ehegatten und Lebenspartner nach § 319 Abs. 3 Satz 2 und die in § 319 Abs. 4 HGB Benannten nicht mehr für die interne Rotation gilt, da die nunmehr geltende Regelung des Art. 17 Abs. 7 EU-Abschlussprüfer-VO nicht mehr dem Regelungsgefüge der §§ 319, 319a, 319b HGB unterfällt. Dies ist grundsätzlich als positiv zu bewerten, da sich insbesondere im Hinblick auf die Erstreckung auf Ehegatten und Lebenspartner die zuvor mehrfach beschriebenen dargestellten Probleme ergeben hatten. Eine Erstreckung nach §§ 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 letzter Teilsatz bzw. 319 Abs. 4 HGB dürfte

⁴³¹ RegE AReG, Begründung S. 49

ebenfalls verzichtbar sein. Für die interne Rotation bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ist durch den unveränderten § 319a Abs. 1 Satz 4 HGB der verantwortliche Prüfungspartner, auf den sich die Verpflichtung nach Art. 17 Abs. 7 EU-Abschlussprüfer-VO bezieht, legal definiert. Aus dem Wortlaut des Art. 17 Abs. 7 EU-Abschlussprüfer-VO ergibt sich, dass sich die Verpflichtung zur internen Rotation nur auf den verantwortlichen Prüfungspartner bezieht, nicht aber auf die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Ehegatten und Lebenspartner, oder sonstige in § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 oder Abs. 4 HGB Benannte.

bb) Anwendbarkeit auf den Konzernabschlussprüfer

§ 319a Abs. 2 Satz 1 HGB bestimmt, dass die Ausschlussgründe des Absatzes 1 auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses entsprechend anzuwenden sind. Darüber hinaus stellt Absatz 2 Satz 2 klar, dass als verantwortlicher Prüfungspartner auf Konzernebene auch gilt, wer als Wirtschaftsprüfer auf der Ebene bedeutender Tochterunternehmen als für die Durchführung von deren Abschlussprüfung vorrangig verantwortlich bestimmt worden ist. Diese Erstreckungsregelung auf den Konzernabschlussprüfer wurde durch das AReG nicht geändert.

Allerdings richtet sich die Verpflichtung zur internen Rotation nach den Anpassungen durch das AReG nunmehr ausschließlich nach Art. 17 Abs. 7 EU-Abschlussprüfer-VO, da der deutsche Gesetzgeber von einer Einfügung der Regelungen in der EU-Abschlussprüfer-VO-Systematik der §§ 319, 319a, 319b HGB abgesehen hatte. § 319a Abs. 2 HGB gilt somit nicht für die Regelung der Verordnung zur internen Rotation. In den Vorschriften der EU-Abschlussprüfer-VO findet sich keine Regelung, ob und wie die Verpflichtung zur internen Rotation für den Konzernabschlussprüfer umzusetzen ist und welche Abschlussprüfungen ggf. mitzuzählen sind. Formal betrachtet würde sich damit eine Verpflichtung zur internen Rotation des Konzernabschlussprüfers ausschließlich auf seine Tätigkeit als verantwortlicher Prüfungspartner beziehen, so dass dieser spätestens sieben Jahre nach seiner Bestellung nicht mehr Konzernabschlussprüfer sein darf. Andere von diesem Prüfungspartner vorgenommene Abschlussprüfungen bei anderen Konzernunternehmen - insbesondere bei bedeutenden Tochtergesellschaften - würden nicht mehr mitgezählt werden und wären auch nicht mehr Gegenstand der internen Rotation gemäß § 319a Abs. 2 Satz 2 HGB a.F. Diese Änderung führt jedenfalls zu mehr Rechtsklarheit, da die Frage, ob Abschlussprüfungen bei bestimmten Konzernunternehmen zu berücksichtigen sind, nicht mehr beantwortet werden muss. Andererseits wird auch diese Ausweitung der Möglichkeiten als Abschlussprüfer tätig zu sein,

durch die zeitliche Begrenzung auf sieben Jahre ab der Bestellung anstatt der bisherigen Begrenzung auf sieben Fälle relativiert. Diese Gestaltung des zeitlichen Rahmens spricht auch dafür, dass nach Art. 17 Abs. 7 EU-Abschlussprüfer-VO keine Fälle unter Hinzuzählung anderer Konzernunternehmen gezählt werden sollen, ebenso wie die Regelung zur Berechnung der Dauer des Prüfungsmandates in Art. 17 Abs. 8 EU-Abschlussprüfer-VO. In dieser Regelung wird immer von „*aufeinanderfolgenden Abschlussprüfungen bei demselben Unternehmen von öffentlichem Interesse*“ gesprochen. Insgesamt sind die Änderungen durch die EU-Abschlussprüfer-VO als positiv zu bewerten.

VII. Zwischenergebnis zur Anwendung der Ausschlussgründe des § 319a HGB im Konzern und deren Anpassungen durch EU-Abschlussprüfer-VO und AReG

Die Untersuchung der gemäß § 319a Abs. 1 HGB a.F. für Unternehmen von öffentlichem Interesse geltenden Ausschlussgründe nach alter Rechtslage hat gezeigt, dass insbesondere in Bezug auf Konzernunternehmen verschiedene Defizite bestanden. So war hinsichtlich des früheren Ausschlussgrundes wegen finanzieller Abhängigkeit nach § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB a.F. unklar, auf die Zahlungen welcher Unternehmen sich die Einnahmengrenze von 15% der Gesamteinnahmen bezog, insbesondere ob Mutterunternehmen zu berücksichtigen sind und ob die Einnahmen mehrerer Tochtergesellschaften ggf. zu addieren sind. Auch bei den früheren Ausschlussgründen wegen der Erbringung von Rechts- und Steuerberatungsleistungen bzw. Bewertungsleistungen nach § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 HGB a.F. war unklar, ob Adressat dieser Leistungen nur die zu prüfende Gesellschaft oder weitere mit ihr verbundene Unternehmen bzw. deren Mutterunternehmen sein konnte. Bei den früheren Regelungen zur internen Rotation nach § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB a.F. war ebenfalls nicht hinreichend geklärt, ob Abschlussprüfungen bei verbundenen Unternehmen ggf. zu addieren sind und unter welchen Voraussetzungen diese bei der Zählung der für die interne Rotation relevanten sieben Fälle zu berücksichtigen sind. Die Änderungen durch die EU-Abschlussprüfer-VO haben diese Defizite zum großen Teil beseitigt. Sie sehen in vielen Regelungen eine klare Abgrenzung des Kreises der Unternehmen, auf die sie sich beziehen vor. So bestimmt z.B. Art. 4 Abs. 2 EU-Abschlussprüfer-VO, dass es auf die Gesamteinnahmen von geprüften Unternehmen, dessen Mutterunternehmen und von ihm beherrschten Unternehmen ankommt. Ebenso regelt Art 5 Abs. 1 EU-Abschlussprüfer-VO, dass die nach der „Black List“ verbotenen Nichtprüfungsleistungen weder für die geprüfte Gesellschaft noch deren Muttergesellschaft oder von dieser beherrschten Unternehmen erbracht werden dürfen. Da die Regelung des Art. 17 Abs. 7 EU-Abschlussprüfer-VO zur internen Rotation eine solche Erstreckung auf

Muttergesellschaft oder beherrschte Unternehmen nicht enthält, ist davon auszugehen, dass es bei dem Zeitraum von sieben Jahren bis zum Einsetzen der Rotationsverpflichtung nur auf das geprüfte Unternehmen ankommt.

Ferner beziehen sich die Regelungen der EU-Abschlussprüfer-VO, sofern es beabsichtigt ist, bereits ihrem Wortlaut nach auf *“Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft und jedes Mitglied des Netzwerks, ...“*⁴³². Eine Erstreckung auf Ehegatten oder Lebenspartner - wie nach deutschen Recht vorgesehen - ist nicht beabsichtigt, ebenso ist eine zusätzliche Erstreckung auf die Personen, mit denen der Wirtschaftsprüfer seinen Beruf gemeinsam ausübt entsprechend der deutschen Sozietätsklausel nicht vorgesehen. Diese Personen dürften ohnehin vom Begriff der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft nach § 1 Abs. 3 WPO umfasst sein. Übt hingegen ein Wirtschaftsprüfer seine Tätigkeit lediglich in Bürogemeinschaft mit einem anderen Wirtschaftsprüfer aus, wäre dieser ein Dritter im Sinne der beruflichen Verschwiegenheitsverpflichtungen. Dies ist ebenfalls als positiv zu bewerten, da die mit den Regelungen des § 319a HGB verbundenen Unsicherheiten und sachlich ungerechtfertigten Ausdehnungen der absoluten Ausschlussgründe entfallen. Insbesondere bei der Erstreckung auf Ehegatten bzw. Lebensgefährten hatte sich die Problematik aufgezeigt, dass ein Wirtschaftsprüfer unter Umständen erheblich in seinen Persönlichkeitsrechten eingeschränkt war und die Berücksichtigung eines Ausschlussgrundes mit der auch gegenüber dem Ehegatten bzw. Lebensgefährten geltenden Verschwiegenheitsverpflichtung kollidierte.

Die Berücksichtigung derartiger persönlicher Beziehungen über die Generalklausel erscheint angemessener. Auch nach Inkrafttreten des AReG ist eine Berücksichtigung derartiger Konstellationen durch die Generalklausel möglich und stellt die sachlich zweckmäßigere Lösung dar. In diesem Zusammenhang ist es als sehr positiv zu bewerten, dass die Rolle des Prüfungsausschusses bzw. Aufsichts- oder Verwaltungsrates im Zuge der Abschlussprüferreform 2014 gestärkt wurde, indem der Abschlussprüfer z.B. vor der Erbringung von ausnahmsweise zulässigen Nichtprüfungsleistungen nach Art. 5 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO eine Genehmigung des Prüfungsausschusses bzw. Aufsichtsrates einholen muss. Ebenso zu begrüßen ist die Regelung des Art. 6 Abs. 2 EU-Abschlussprüfer-VO, wonach der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft sich jährlich schriftlich gegenüber dem Prüfungsausschuss über deren Unabhängigkeit zu erklären haben (Buchstabe a)) und mit dem Prüfungsausschuss Gefahren für seine bzw. ihre Unabhängigkeit sowie die zur Verminderung

⁴³² vgl. Art. 5 Abs. 1 EU-Abschlussprüfer-VO

dieser Gefahren angewendeten Schutzmaßnahmen zu erörtern haben (Buchstabe b)). Damit wird neben der Verpflichtung des Abschlussprüfers, eine Gefährdung seiner Unabhängigkeit entsprechend § 51b Abs. 5 Nr. 1 BS WP/vBP in seinen Handakten zu dokumentieren bzw. im zusätzlichen Bericht nach Art. 11 Abs. 2 EU-Abschlussprüfer-VO im Nachgang der Prüfung dazulegen, eine wirksame Regelung geschaffen, welche den unmittelbaren Austausch und die Kommunikation etwaiger Gefährdungen für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gegenüber dem Prüfungsausschuss bzw. Aufsichts- oder Verwaltungsrat fördert.

Die Umsetzung der europäischen Vorgaben in deutsches Recht erfolgte teilweise durch Einarbeitung in den bisherigen § 319a HGB, teilweise gelten Regelungen der Verordnung unmittelbar ohne Bezugnahme, während Mitgliedstaatenwahlrechte dann im HGB umgesetzt wurden. Dies führt in Bezug auf die Erstreckungsregelungen und die Verweisung auf den Konzernabschlussprüfer und das Zusammenspiel mit dem unveränderten § 319 HGB zu teilweise widersprüchlichen Ergebnissen.

Insbesondere hat die Umsetzung der Vorgaben der EU-Abschlussprüfer-VO durch den deutschen Gesetzgeber in ihrer zuvor im Einzelnen dargestellten Form ein Auseinanderfallen der Regelungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse, für die nun § 319a HGB mit teilweisen Verweisungen auf § 319 HGB und die Regelungen der EU-Abschlussprüfer-VO anzuwenden sind, und allen anderen Unternehmen zur Folge. Für alle anderen Unternehmen gelten nach wie vor die unveränderten Ausschlussgründe des § 319 Abs. 3 HGB und die entsprechenden Erstreckungstatbestände mit den in diesem Kapitel unter Gliederungspunkt C.IV. im Einzelnen untersuchten Defiziten.

Im Ergebnis hat die EU-Abschlussprüfer-VO zahlreiche Kritikpunkte beseitigt und an vielen Stellen Rechtsklarheit geschaffen durch eindeutige, verständlichere Regelungen ohne unübersichtliche Verweisungen. Dieser positive Effekt wird durch Umsetzung des deutschen Gesetzgebers und die nur teilweise Einpassung in das bisherige Regelungsgefüge der §§ 319, 319a und 319b HGB teilweise wieder zunichte gemacht bzw. es wurden neue Unklarheiten geschaffen. Eine grundlegende Überarbeitung der Regelungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in den §§ 319, 319a und 319b HGB erscheint vor diesem Hintergrund wünschenswert.

E. § 319b HGB: Ausschluss wegen Netzwerkzugehörigkeit

I. Systematik des Ausschlusses nach § 319b HGB

Nach § 319b HGB kann ein Abschlussprüfer auch von der Abschlussprüfung ausgeschlossen sein, wenn ein Mitglied seines Netzwerkes bestimmte Ausschlussgründe der §§ 319 oder 319a HGB erfüllt, was dazu führt, dass diese Regelungen zur Unabhängigkeit von Abschlussprüfern auch auf Netzwerke erstreckt werden. Über diese sogenannte Netzwerkklausel erfolgt somit unter bestimmten Voraussetzungen eine Zurechnung, die den Ausschluss von der Abschlussprüfung zur Folge haben kann.

Nicht anzuwenden ist die Netzwerkklausel auf Sachverhalte, die durch spezielle Vorschriften geregelt sind, wie die Sozietätsklausel nach § 319 Abs. 3 Satz 1 und § 319a Abs. 1 Satz 3 HGB. Sind die Tatbestandsvoraussetzungen der Sozietätsklausel erfüllt, scheidet eine ergänzende Anwendung der Netzwerkklausel aus.⁴³³

Ferner bezieht sich die Erstreckung auf Netzwerke sowohl auf die Prüfung von Jahresabschlüssen als auch nach § 319b Abs. 2 HGB auf die Prüfung von Konzernabschlüssen. Für die betroffenen Netzwerke stellt die Netzwerkklausel eine erhebliche praktische Herausforderung im Hinblick auf den zu ihrer Einhaltung erforderlichen Informationsaustausch dar.⁴³⁴

1. Widerlegbare Ausschlussgründe (Abs. 1 Satz 1)

Ist einer der in § 319b Abs. 1 Satz 1 HGB genannten Ausschlussgründe in der Person eines Netzwerkmitglieds erfüllt, kann ein Wirtschaftsprüfer gleichwohl nicht von der Abschlussprüfung ausgeschlossen sein, wenn das von der Abschlussprüfung ausgeschlossene Netzwerkmitglied „auf das Ergebnis der Abschlussprüfung keinen Einfluss hat“ (§ 319b Abs. 1 S. 1 1 Halbsatz 2 HGB). § 319 Abs. 1 Satz 1 HGB verweist auf die Ausschlussgründe des § 319 Abs. 2 und 3 Satz 1 Nr. 1, 2 oder 4, Abs. 3 Satz 2 sowie Abs. 4 HGB. Die Verweisung auf Abs. 4 hat zur Folge, dass sich die Reichweite der Netzwerkklausel bei Prüfungsgesellschaften als Netzwerkmitgliedern auf ihre gesetzlichen Vertreter, Gesellschafter mit mehr als 20% der

⁴³³ Beckscher Bilanz-Kommentar/Schmidt/Nagel, § 319b, Rn. 4

⁴³⁴ Beckscher Bilanz-Kommentar/Schmidt/Nagel, § 319b, Rn. 4

Stimmrechte, verbundene Unternehmen, bei der Prüfung verantwortlich beschäftigte Gesellschafter und andere von ihr beschäftigte Personen, die das Ergebnis der Abschlussprüfung beeinflussen können, erstreckt. Ebenso ist für den Ausschluss aufgrund der Netzwerkklausel die Stellung als Aufsichtsratsmitglied oder anderer Positionen im Sinne von Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 oder als Gesellschafter des Netzwerkmitglieds mit einzeln oder zusammen mehr als 20% der Stimmrechte zu berücksichtigen. Die Zurechnungstatbestände für Ehegatten oder Lebenspartner sowie Sozien sind ebenfalls in Bezug auf das Netzwerkmitglied zu beachten.⁴³⁵

Ist der Tatbestand eines Ausschlussgrundes durch ein Netzwerkmitglied erfüllt, kann der betroffene Abschlussprüfer dennoch die Abschlussprüfung vornehmen, wenn er von der Entlastungsmöglichkeit des § 319b Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 HGB Gebrauch machen kann. Dazu muss der Abschlussprüfer darlegen, dass das von Ausschlussgrund betroffene Mitglied seines Netzwerkes keinen Einfluss auf das Ergebnis der Abschlussprüfung nehmen kann.⁴³⁶ In welcher Form der Abschlussprüfer derartige Verbindungen und ihre Auswirkungen darzustellen hat, lässt die gesetzliche Regelung hingegen offen. Zumindest ist eine Dokumentationspflicht in den Arbeitspapieren nach § 21 Abs. 3 BS WP/vBP anzunehmen. Auch ermöglicht die berufsrechtliche Verpflichtung des § 38 Nr. 1c) (für Berufsangehörige) und Nr. 2) (für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften) im Rahmen der Eintragung in das Berufsregister, Angaben zur Einbindung in ein Netzwerk zu machen und diese Angaben laufend zu aktualisieren, eine Erleichterung für die Überprüfung der Vorliegens der Entlastungsmöglichkeit.

Eine Einflussnahmemöglichkeit im Sinne von § 319b Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 umfasst sowohl rechtliche als auch faktische Einflüsse.⁴³⁷ Bei gesetzlichen Abschlussprüfungen gilt § 319b HGB unmittelbar und bei freiwilligen Abschlussprüfungen über § 22a Abs. 1 Satz 2 BS WP/vBP.

⁴³⁵ Beckscher Bilanz-Kommentar/*Schmidt/Nagel*, § 319b, Rn. 16

⁴³⁶ Baumbach/Hopt-HGB/*Hopt/Merkt*, § 319b, Rn. 7

⁴³⁷ MüKo-HGB/*Ebke*, § 319b, Rn. 27

2. Unwiderlegbare Ausschlussgründe (Abs. 1 Satz 2)

Die in § 319b Abs. 1 Satz 2 HGB aufgeführten unwiderlegbaren Ausschlussgründe führen bei Verwirklichung durch ein Netzwerkmitglied zwingend zu einem Ausschluss von der Abschlussprüfung. Voraussetzung ist in diesem Fall nicht, dass ein Netzwerkmitglied das Ergebnis der Abschlussprüfung beeinflussen kann, sondern es kommt lediglich darauf an, dass bei diesem die Ausschlussgründe der § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 oder § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder 3 HGB verwirklicht sind.

a) Erstreckung auf Ausschlussgründe nach § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3 HGB a.F.

Für Unternehmen von öffentlichem Interesse führte die Verwirklichung der Ausschlussgründe § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3 HGB a.F. durch ein Netzwerkmitglied eines Abschlussprüfers zu dessen Ausschluss von der Abschlussprüfung. Demnach durften weder die nach Nr. 2 zum Ausschluss führenden Rechts- oder Steuerberatungsleistungen noch die nach Nr. 3 zum Ausschluss führende Mitwirkung an Rechnungslegungsinformationssystemen durch ein Netzwerkmitglied für die zu prüfende Gesellschaft erbracht worden sein. Dies galt nach § 319b Abs. 2 HGB für den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses entsprechend.

b) Änderungen durch das AReG

§ 319b HGB ist durch das AReG zwar nicht angepasst worden, aber die Ausschlussgründe des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder 3 HGB, auf die sich die Netzwerkklausel erstreckt und deren Verwirklichung durch ein Netzwerkmitglied zu einem unwiderlegbaren Ausschluss von der Abschlussprüfung führen. Die nunmehr bei Verwirklichung durch ein Netzwerkmitglied zum Ausschluss führenden Ausschlussgründe beziehen sich auf die über die Prüfungstätigkeit hinaus erbrachten Steuerberatungsleistungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe a Ziffer i und iv bis vii der EU-Abschlussprüfer-VO (Verordnung (EU) Nr. 537/2014) bzw. Nr. 2 n.F.) und die Erbringung von Bewertungsleistungen im Sinne des Artikels 5 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe f EU-Abschlussprüfer-VO (Verordnung (EU) Nr. 537/2014 bzw. Nr. 3 n.F.).

II. Tatbestand – Netzwerkdefinition

1. Historische Entwicklung

Die Regelungen der §§ 319, 319a HGB zur Unabhängigkeit von Abschlussprüfern werden durch § 319b HGB auch auf Netzwerke erstreckt. Diese Regelung wurde durch das BilMoG in das HGB eingefügt und setzt Art. 22 Abs. 2 der Abschlussprüferrichtlinie (Richtlinie 2006/46/EG) in nationales Recht um. Eine Änderung von § 319b HGB ist im Zuge der Abschlussprüferreform durch die Verordnung (EU) Nr.537/2014 und die Richtlinie 2014/56/EU sowie deren nationale Umsetzung durch das AReG nicht erfolgt.

2. Netzwerkdefinition

Ein Netzwerk liegt gemäß § 319b Abs. 1 Satz 3 HGB vor, wenn Personen bei ihrer Berufsausübung zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen für eine gewisse Dauer zusammenwirken. Im Vergleich mit der Netzwerkdefinition in Art. 2 Abs. 7 der Abschlussprüferrichtlinie ist die deutsche Definition relativ knapp. Nach der unveränderten Definition der Abschlussprüferrichtlinie ist ein Netzwerk die breitere Struktur, die auf Kooperation ausgerichtet ist und der ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft angehört und die eindeutig auf Gewinn- und Kostenteilung abzielt oder durch gemeinsames Eigentum, gemeinsame Kontrolle oder gemeinsame Geschäftsführung, gemeinsame Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren, eine gemeinsame Geschäftsstrategie, die Verwendung einer gemeinsamen Marke oder durch einen wesentlichen Teil gemeinsamer fachlicher Ressourcen miteinander verbunden ist.⁴³⁸ Zu den Unterschieden der Netzwerkdefinition in HGB und Abschlussprüfer-RL führt der deutsche Gesetzgeber in der Regierungsbegründung aus, dass die in der Abschlussprüferrichtlinie genannten Kriterien nicht wörtlich wiedergegeben werden sollen, sondern durch eine allgemeine Formulierung zusammengefasst werden, ohne dadurch deren Gehalt zu ändern.⁴³⁹ Die gekürzte Definition des Netzwerkbegriffs durch den deutschen Gesetzgeber ist in der Literatur vielfach kritisiert worden, da der Rechtsanwender den Wortlaut der Richtlinie heranziehen müsse, um die

⁴³⁸ Art. 2 Nr. 7 Abschlussprüferrichtlinie (Richtlinie 2006/43/EG)

⁴³⁹ BT-Drucks. 344/08, S. 197

deutsche Netzwerkdefinition richtig anzuwenden.⁴⁴⁰ Die Tatbestandsmerkmalen der Netzwerkdefinition der Abschlussprüferrichtlinie, die in der deutschen Netzwerkdefinition nicht wörtlich wiedergegeben wurden, und deren Wertungen müssten jedenfalls im Wege der richtlinienkonformen Auslegung berücksichtigt werden.⁴⁴¹

a) Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen

Grundsätzlich ist ein Netzwerk anzunehmen, wenn dessen Mitglieder bewusst und gewollt für eine gewisse Dauer gemeinsame wirtschaftliche Interessen verfolgen⁴⁴², etwa bei der Durchführung einer Gemeinschaftsprüfung (Joint Audit) oder der gemeinsamen Erstellung eines Gutachtens. Eine Verbundenheit durch gemeinsames Eigentum, gemeinsame Kontrolle, gemeinsame Geschäftsführung, gemeinsame Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren, eine gemeinsame Geschäftsstrategie oder durch die Nutzung eines wesentlichen Teils gemeinsamer fachlicher Ressourcen wird ebenfalls für die Begründung eines Netzwerks als ausreichend angesehen.⁴⁴³ Ebenso ist das Verwenden einer gemeinsamen Marke ausreichend, was nach der Regierungsbegründung anzunehmen ist, wenn der Außenauftritt der die Marke verwendenden Personen durch die verwandte Marke bestimmt wird.⁴⁴⁴ Auch ist ein Netzwerk - unabhängig von dem Vorliegen weiterer Tatbestandsmerkmale - anzunehmen, wenn im Geschäftsverkehr werbend die Begriffe “Netzwerk“ oder “network“ verwendet werden, da ein objektiver, verständiger und informierter Dritter in diesem Fall von dem Vorliegen eines Netzwerks im Sinne von § 319b Abs. 1 Satz 3 HGB ausgehen müsse.⁴⁴⁵

b) Zusammenwirken für gewisse Dauer

Von einem Zusammenwirken für gewisse Dauer ist auszugehen, bei einer “breiteren Struktur“ und wenn das Zusammenwirken “auf Kooperation ausgerichtet“ ist, da derartige Kooperationen

⁴⁴⁰ MüKo-HGB/*Ebke*, § 319b, Rn. 3-4; Baumbach/Hopt-HGB/*Hopt/Merkt*, § 319b, Rn. 5

⁴⁴¹ Heidel/Schall-HGB/*Schüppen*, § 319b, Rn. 3; Baumbach/Hopt-HGB/*Merkt*, § 319b, Rn. 5

⁴⁴² MüKo-HGB/*Ebke*, § 319b, Rn. 13; BT-Drucks. 344/08, S. 198; Ernst/Seidler, BB 2007, S. 2557, 2563

⁴⁴³ vgl. Art. 2 Nr. 7 Abschlussprüferrichtlinie (Richtlinie 2006/43/EG), Ernst/Seidler, BB 2007, S. 2557, 2563; siehe auch IFAC Code of Ethics Ziff. 290.17 f.

⁴⁴⁴ BT-Drucks. 344/08, S. 198; IFAC Code of Ethics Ziff. 290.17 f.

⁴⁴⁵ BT-Drucks. 344/08, S. 198; IFAC Code of Ethics Ziff. 290.17 f.

eine bestimmte Dauer beinhalten.⁴⁴⁶ Auf die rechtliche Ausgestaltung des Netzwerkes komme es hingegen nicht an, da jede Art des Zusammenwirkens genüge, sofern diese intendiert sei.⁴⁴⁷ Ein einmaliges oder gelegentliches Zusammenwirken zum Beispiel durch gemeinsame Aktivitäten, wie gemeinsame Prüfungen, Gutachten oder Fortbildungsveranstaltungen hingegen soll nicht genügen.⁴⁴⁸

III. Übersicht: Erstreckung auf Netzwerke

1. Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 319a HGB)

Regelung der EU-Abschlussprüfer-VO	Erstreckung auf Netzwerke	Regelung in § 319a HGB	Erstreckung auf Netzwerke nach § 319b HGB
<u>Art. 4 Abs. 2:</u> Beschränkung Honorare für Nichtprüfungsleistungen (70%-Grenze) <u>Art. Abs. 4:</u> Grenze für sämtliche Honorare (15%)	Keine Erstreckung auf Netzwerke Keine Erstreckung auf Netzwerke	Keine Bezugnahme im HGB, es gilt unmittelbar die EU-Abschlussprüfer-VO <u>§ 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 a.F.:</u> Ausschluss wegen finanzieller Abhängigkeit (15%-Grenze) → Weggefallen!	Keine Erstreckung auf Netzwerke
<u>Art. 5 Abs. 1:</u> verbotene Nichtprüfungsleistungen ("Black List")	Black List bezieht sich auf Abschlussprüfer, Prüfungsgesellschaft und <u>jedes Mitglied eines Netzwerks</u> , dem Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaft angehört.	Keine Bezugnahme im HGB, es gilt unmittelbar die EU-Abschlussprüfer-VO	

⁴⁴⁶ Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, § 319b, Rn. 6

⁴⁴⁷ BT-Drucks. 16/10067, S. Art. 1, Nr. 56 (RegE BilMoG); Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, § 319b, Rn. 6

⁴⁴⁸ BT-Drucks. 16/10067, S. Art. 1, Nr. 56 (RegE BilMoG); Baumbach/Hopt-HGB/Hopt/Merkt, § 319b, Rn. 6

<u>Art. 5 Abs. 2:</u> Mitgliedstaatenwahlrecht -Ausnahmsweise zulässige nach „Black List“ verbotene Nichtprüfungsleistungen	Keine Entlastungsmöglichkeit vorgesehen. Keine Bezugnahme auf Netzwerke	<u>§ 319a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und Nr. 3:</u> Ausnahmsweise zulässige nach „Black List“ verbotene Nichtprüfungsleistungen	Erstreckung auf Netzwerke ohne „Entlastungsmöglichkeit“
<u>Art. 17 Abs. 7:</u> interne Rotation nach sieben Jahren ab Bestellung	Keine Erstreckung auf Netzwerke	<u>§ 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 a.F.:</u> Ausschluss wegen Prüfung in sieben oder mehr Fällen (interne Rotation) → Weggefallen!	Keine Erstreckung auf Netzwerke

Tabelle 5: Übersicht Erstreckungsregelungen für Netzwerke bei Unternehmen von öffentlichem Interesse

2. Sonstige Unternehmen (§ 319 HGB)

Regelung im HGB	Erstreckung auf Netzwerke nach § 319b HGB
<u>§ 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1:</u> Ausschluss wegen direkter oder indirekter Beteiligungen	Erstreckung auf Netzwerke mit Entlastungsmöglichkeit
<u>§ 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2:</u> Ausschluss wegen personeller Verflechtungen	Erstreckung auf Netzwerke mit Entlastungsmöglichkeit
<u>§ 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3:</u> Ausschluss wegen Gefahr der Selbstprüfung aufgrund anderer Leistungen	Erstreckung auf Netzwerke <u>ohne</u> „Entlastungsmöglichkeit“
<u>§ 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4:</u> Ausschluss wegen Beschäftigung ausgeschlossener Personen	Erstreckung auf Netzwerke mit Entlastungsmöglichkeit
<u>§ 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5:</u> Ausschluss wegen finanzieller Abhängigkeit (30%- Grenze)	Keine Erstreckung auf Netzwerke
<u>§ 319 Abs. 3 Satz 2:</u> Erstreckung auf Ehegatten oder Lebenspartner	Erstreckung auf Netzwerke mit Entlastungsmöglichkeit
<u>§ 319 Abs. 4:</u> Erstreckung auf Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	Erstreckung auf Netzwerke mit Entlastungsmöglichkeit

Tabelle 6: Übersicht Erstreckungsregelungen für Netzwerke bei sonstigen Unternehmen

IV. Auswirkungen auf die Abschlussprüfung im Konzern

1. Auswirkungen auf den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses

a) Sonstige Unternehmen (§ 319 HGB)

Der Abschlussprüfer des Einzelabschlusses eines konzernangehörigen Unternehmens hat zu prüfen, ob durch ein Netzwerkmitglied einer der Ausschlussgründe des § 319 Abs. 2 und 3 Satz 1 Nr. 1, 2 oder 4, Abs. 3 Satz 2 sowie Abs. 4 HGB verwirklicht ist und dadurch eine tatsächliche Einflussnahmemöglichkeit besteht oder des § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 HGB, wobei es nicht auf eine Einflussnahmemöglichkeit ankommt. Mit dieser Regelung werden sehr weitreichende Verbindungen berücksichtigt, die einen netzwerkangehörigen Abschlussprüfer vor allem vor die Herausforderung stellen, entsprechende Informationen von seinen Netzwerkmitgliedern einzuholen und im Fall der widerlegbaren Ausschlussgründe nach § 319b Abs. 1 Satz 1 HGB aufzuklären, ob die Verwirklichung des Ausschlussgrundes durch ein Netzwerkmitglied eine Möglichkeit der Einflussnahme eröffnet.

b) Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 319a HGB)

Bei Unternehmen von öffentlichem Interesse hat der Abschlussprüfer nunmehr zu prüfen, ob ein Mitglied seines Netzwerkes einen der durch das AReG geänderten Ausschlussgründe des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3 HGB verwirklicht. Diese beziehen sich auf die nach Art. 5 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO grundsätzlich zwar verbotenen aber nach Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts unter bestimmten Voraussetzungen zulässigen Nichtprüfungsleistungen. Die Regelungen zur Zulässigkeit von Nichtprüfungsleistungen in Art. 5 EU-Abschlussprüfer-VO sehen systematisch in Absatz 1 ein Verbot bestimmter Leistungen vor, das sich auf die Erbringung dieser Nichtprüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer selbst, die Prüfungsgesellschaft aber auch Netzwerkmitglieder erstreckt. In Absatz 3 werden die nunmehr in § 319a Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3 HGB aufgegriffenen Nichtprüfungsleistungen unter bestimmten Voraussetzungen von dem Verbot ausgenommen. Die Umsetzung durch den deutschen Gesetzgeber und Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrecht nach Art. 5 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO erfolgte zwar nicht der Systematik der Verordnung entsprechend als Ausnahme von dem bestehenden Verbot, sondern als Verbot bei Überschreiten der Voraussetzungen der Ausnahme. Dies führt aber im Ergebnis dazu, dass in diesem Fall - also dem Vorliegen der Ausschlussgründe nach § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3 HGB - wiederum die "Black List" gilt, die sich auch auf Netzwerkmitglieder bezieht. Insofern steht

die Erstreckung auf Netzwerke durch § 319a Abs. 2 HGB im Einklang mit den Vorgaben zum Anwendungsbereich aus der EU-Abschlussprüfer-VO.

2. Auswirkungen auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses

a) Sonstige Unternehmen (§ 319 HGB)

§ 319b Abs. 2 HGB bestimmt, dass Absatz 1 auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses entsprechend anzuwenden ist. Wie genau die entsprechende Anwendung des § 319b HGB zu erfolgen hat, ist hingegen nicht geregelt. Vereinzelt finden sich dazu rudimentäre Ausführungen in der Literatur. So vertritt zum Beispiel Bormann die Auffassung, dass aus der entsprechenden Anwendung wie bei § 319 HGB auch folge, dass sich die Betrachtung bei den Ausschlusstatbeständen des Absatz 1 nicht mehr auf die Obergesellschaft beschränken könne. Vielmehr sei der Prüfer auch dann ausgeschlossen, wenn sich der Ausschluss des Netzwerkmitglieds aus einer Tätigkeit für eine Tochtergesellschaft ergibt.⁴⁴⁹ Sofern sich ein Prüfer auf die Entlastungsmöglichkeit berufen will, hat er das Vorliegen der Voraussetzungen dieser Ausnahmeregelung darzulegen und ggf. zu beweisen.⁴⁵⁰

Fallbeispiel: Ausschluss aufgrund von Netzwerkzugehörigkeit

Die nachfolgende Abbildung 19 zeigt in Variante 1 die Konstellation, dass die dem Netzwerk der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft A angehörende Wirtschaftsprüfungsgesellschaft B Nichtprüfungsleistungen für Gesellschaft 2 erbringt, die zum Ausschluss aufgrund der Netzwerkzugehörigkeit nach § 319b Abs. 1 Satz 1 HGB führen würden, sofern die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft A nicht darlegen kann, dass sich diese Leistungen nicht auf den Jahresabschluss des geprüften Unternehmens auswirken. Da hier Gegenstand der Prüfung der Konzernabschluss ist, der die Prüfung des Jahresabschlusses der Gesellschaft 2 gemäß § 317 HGB beinhaltet, sollte auch die Tätigkeit für Gesellschaft 2 relevant sein und nicht lediglich Gesellschaft 1 als Muttergesellschaft. Dies erscheint sachgerecht, da Wirtschaftsprüfungsgesellschaft A darlegen könnte, dass die Voraussetzungen der Entlastungsmöglichkeit vorliegen. Auch erscheint es angemessen, die Erstreckung auf Netzwerke ohne Entlastungsmöglichkeit § 319b Abs. 1 Satz 2 HGB auf alle in den

⁴⁴⁹ MüKo-Bilanzrecht/Bormann, Bilanzrecht, § 319b, Rn. 25

⁴⁵⁰ BT-Drucks. 16/10067, S. 90 (Begründung RegE BilMoG); MüKo-HGB/Ebke, § 319b, Rn. 27

Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen anzuwenden, da sich die hier benannten Gründe typischerweise auf den Jahresabschluss auswirken, der Prüfungsgegenstand ist.

Wie die Abbildung zeigt, bleiben EU-ausländische Mutterunternehmen wiederum außen vor, da sich bereits die Tatbestände insbesondere des § 319 Abs. 3 Satz 1 HGB nicht auf diese Unternehmen erstrecken und somit Regelungslücken entstehen. Im Einzelnen wird auf die Ausführungen in diesem Kapitel unter Gliederungspunkt C.IV. verwiesen. Diese Regelungslücken wirken durch die Bezugnahme der Netzwerkklausel nunmehr fort. Anders verhält es sich in Bezug auf etwaige Beziehungen eines Netzwerkmitgliedes zu einer nach § 296 HGB nicht in den Konzernabschluss einbezogenen Tochtergesellschaft, die diese gemäß § 271 Abs. 2 HGB gleichwohl ein verbundenes Unternehmen ist.

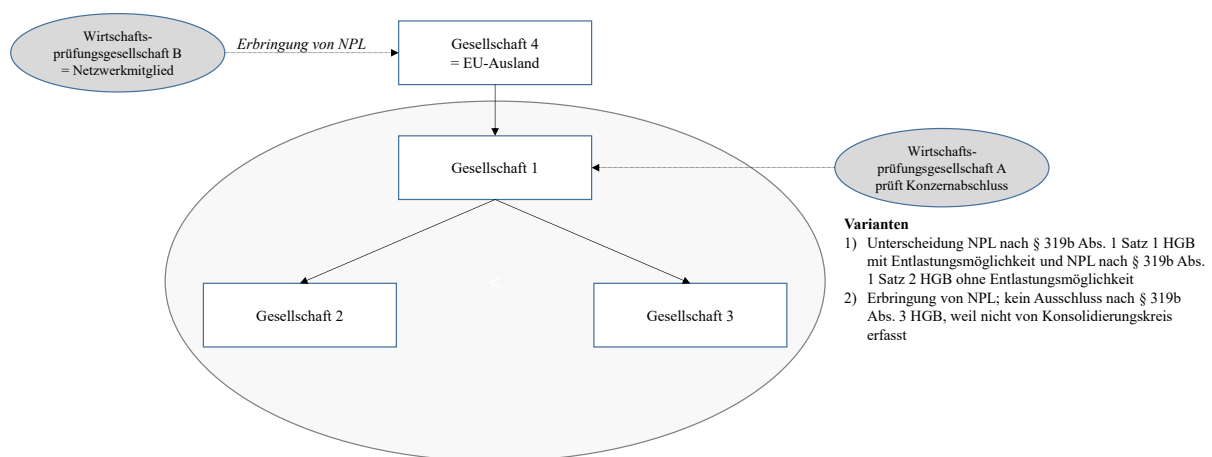


Abbildung 19: Ausschluss aufgrund von Netzwerkzugehörigkeit

b) Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 319a HGB)

Grundsätzlich gelten für den Konzernabschlussprüfer eines Unternehmens von öffentlichem Interesse die Ausführungen zum Konzernabschlussprüfer eines sonstigen Unternehmens entsprechend. Hier führt allerdings die Ersetzung der alten Nr. 2 und Nr. 3 des § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB durch die Ausnahmeregelungen aufgrund der Mitgliedstaatenwahlrechte nach Art 5 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO dazu, dass auch Mutterunternehmen einbezogen werden. Der Tatbestand der “Black List“ bezieht nunmehr ausdrücklich auch Mutterunternehmen in den Anwendungsbereich ein, so dass hier eine abweichende und als positiv zu bewertende Bestimmung des Kreises der betroffenen Unternehmen zu erkennen ist.

Fallbeispiel: Änderungen der Reichweite nach EU-Abschlussprüferreform

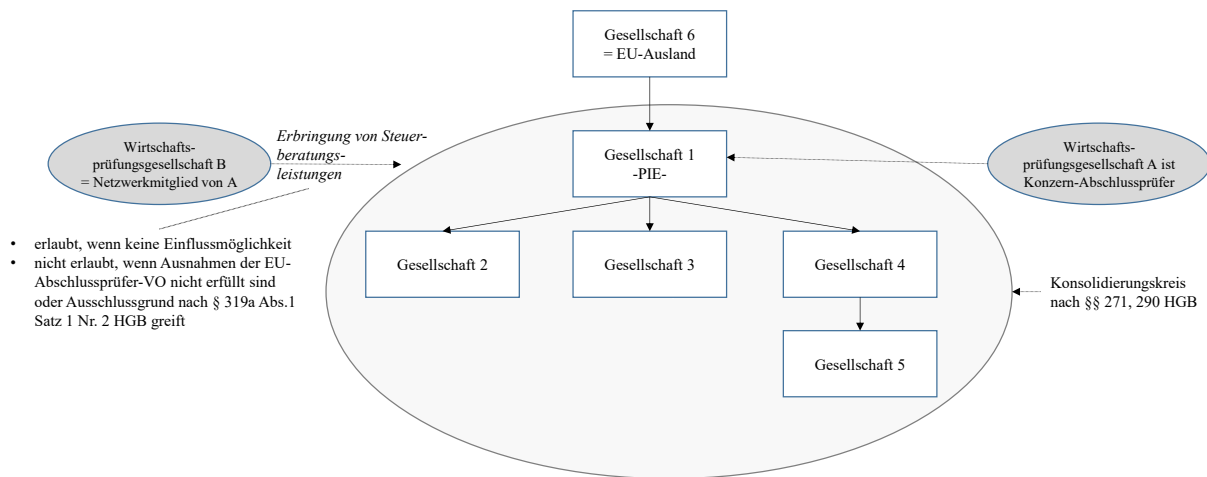


Abbildung 20: Änderungen der Reichweite nach EU-Abschlussprüferreform 2014

Das vorstehende Fallbeispiel der Abbildung 20 verdeutlicht, dass die Änderung der Ausschlussgründe des § 319a HGB sich auch auf die Netzwerkerstreckung auswirkt und die Ausschlussgründe wegen Netzwerkzugehörigkeit sachlich richtig auch auf Mutterunternehmen zur Aufstellung des konsolidierten Abschlusses verpflichteten Gesellschaft ausweitet.

F. § 318 Abs. 1a HGB in der Fassung des AReG: Einführung der externen Rotation

I. Einführung und Meinungsstand

Die Einführung einer externen Rotation - also die verpflichtende Auswechslung der Prüfungsgesellschaft und nicht nur des verantwortlichen Prüfungspartners - ist seit vielen Jahren Gegenstand von Diskussionen.⁴⁵¹ Auf der einen Seite steht die Befürchtung, dass die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers durch eine zu große Nähe zum Prüfungsmandanten beeinträchtigt wird und die Qualität der Abschlussprüfung durch die nach langer Beauftragung möglicherweise einkehrende Betriebsblindheit der beauftragten Prüfungsgesellschaft abnimmt. Dem steht entgegen, dass mit häufigen Wechseln des Abschlussprüfers regelmäßig ein Verlust von Know-how einhergeht und eine neue Prüfungsgesellschaft regelmäßig eine gewisse Einarbeitungszeit benötigt. Diese Einarbeitungszeit führt typischerweise zu höheren Kosten und Qualitätseinbußen.

⁴⁵¹ Der IFAC Code of Ethics sieht eine siebenjährige Rotationsfrist mit zweijähriger Abkühlungsphase vor. Auch innerhalb von Europa waren die Regelungen vor Inkrafttreten der EU-Abschlussprüfer-VO unterschiedlich (vgl. Michel, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, S. 471, 472)

Bislang hatte der deutsche Gesetzgeber von der Einführung einer externen Rotationspflicht, trotz der seit vielen Jahren andauernden kontroversen Diskussion Abstand genommen. Auch auf europäischer Ebene konnten sich bis zur Verabschiedung der EU-Abschlussprüfer-VO die Befürworter einer internen Rotationspflicht durchsetzen.⁴⁵² Die Regelungen des Sarbanes Oxley Act sehen ebenfalls in Sec. 203 unter der Überschrift “audit partner rotation“ lediglich eine Verpflichtung zur Auswechslung des verantwortlichen Prüfungspartners - nicht aber der Prüfungsgesellschaft - vor.

Bereits im Richtlinienentwurf vom 17.02.2004 war ein Mitgliedstaatenwahlrecht zur Einrichtung einer externen Prüferrotation im Zyklus von sieben Jahren vorgesehen. In der Finalfassung der überarbeiteten Abschlussprüfer-RL aus dem Jahre 2006 (Richtlinie 2006/46/EG) wurde dann von der Einführung der externen Prüferrotation abgesehen, weil die Einschätzung vertreten wurde, dass die Nachteile der externen Rotation (u.a. steigende Prüfungskosten durch längere Einarbeitungszeiten) überwiegen würden und letztlich eine Reduktion der Prüfungsqualität die Folge sei.⁴⁵³

Mit der nunmehr in der EU-Abschlussprüfer-VO umgesetzten Regelung zur externen Rotation wurde von den ursprünglichen Plänen der EU-Kommission, die eine externe Rotation nach grundsätzlich sechs Jahren bzw. einen Wechsel der Prüfungsgesellschaft bei Joint Audits nach neun Jahren vorsahen, Abstand genommen, um Kostennachteile des Prüfungsmandanten durch häufige Wechsel der Prüfungsgesellschaften und mögliche Qualitätseinbußen durch längere Einarbeitungszeiten zu vermeiden.⁴⁵⁴ Im Zuge der EU-Abschlussprüferreform 2014 ist die Einführung einer externen Rotation infolge der Aufarbeitung der Finanzkrise im Jahr 2008 intensiv diskutiert worden. Die endgültige Regelung in Art 17 Abs.1 EU-Abschlussprüfer-VO sieht eine grundsätzlich eine Höchstlaufzeit eines Prüfungsmandates von 10 Jahren vor, die aber nach Abs. 4 durch Ausübung der Mitgliedstaatenwahlrechte verlängert werden kann. In Erwägungsgrund 21 der EU-Abschlussprüfer-VO wird in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass das Prüfungsmandat des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft nicht über eine gewisse Dauer hinausgehen solle, um der Gefahr einer zu großen Vertrautheit des Prüfers mit dem Unternehmen entgegen zu wirken und so die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers oder

⁴⁵² zum Diskussionsstand siehe Gliederungspunkt D.V.3.

⁴⁵³ siehe auch Velte, DStR 2014, S. 1688, 1694, Weber, AG 2005, S. 878

⁴⁵⁴ Erwägungsgrund 20, 21 EU-Abschlussprüfer-VO; Velte, DStR 2014, S.1688, 1690

der Prüfungsgesellschaft zu stärken.⁴⁵⁵ Insofern stellt die erstmalig eingeführte externe Rotationspflicht für Unternehmen von öffentlichem Interesse eine der wesentlichen Änderungen durch die EU-Abschlussprüfer-VO dar.

II. Vorgaben der EU-Abschlussprüfer-VO

1. Grundsatz: externe Rotation nach 10 Jahren

Die EU-Abschlussprüfer-VO sieht nunmehr in Art. 17 Abs. 1 EU-Abschlussprüfer-VO eine Höchstlaufzeit für ein Prüfungsmandat von 10 Jahren und somit nach Ablauf dieser Höchstlaufzeit Verpflichtung zur externen Rotation vor, wobei Abs. 1 Satz 2 klarstellt, dass sich die Höchstlaufzeit sowohl auf das erste Mandat als auch auf Kombination mit erneuerten Mandaten bezieht. Den Mitgliedstaaten wird in Art. 17 Abs. 2 b EU-Abschlussprüfer-VO ein Wahlrecht eingeräumt, Höchstlaufzeiten von weniger als 10 Jahren vorzusehen. Nach Ablauf der Höchstlaufzeit von 10 Jahren darf die Prüfungsgesellschaft gemäß Absatz 3 für mindestens den Zeitraum vier Jahre kein Mandat erhalten.

2. Mitgliedstaatenwahlrechte zur Verlängerung der Rotationsfrist

Den Mitgliedstaaten wurde in Art. 17 Abs. 4 EU-Abschlussprüfer-VO die Möglichkeit eingeräumt im Rahmen ihrer Mitgliedstaatenwahlrechte, die Effekte der externen Rotationspflicht durch eine Verlängerung der Höchstlaufzeiten innerhalb der geltenden Vorgaben der EU-Abschlussprüfer-VO abzumildern.

Zum einen kann die Höchstlaufzeit eines Prüfungsmandats bei Durchführung eines öffentlichen Ausschreibungsverfahrens nach Art. 17 Abs. 4 a i.V.m. Art. 16 Abs. 2-5 EU-Abschlussprüfer-VO auf 20 Jahre erhöht werden. Zum anderen ist eine Erhöhung der Höchstlaufzeit bei der freiwilligen Durchführung von Gemeinschaftsprüfungen ("Joint Audits") auf 24 Jahre möglich. Diese Alternativen zur Verlängerung der Höchstlaufzeit - namentlich die regelmäßige und offene obligatorische Neuausschreibung der Abschlussprüfung und die Bestellung von mehr als einem Abschlussprüfer - sollen nach Erwägungsgrund 21 der EU-Abschlussprüfer-VO der Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft, der Verstärkung der kritischen Grundhaltung und der Verbesserung der Prüfungsqualität dienen.

⁴⁵⁵ Erwägungsgrund 21 EU-Abschlussprüfer-VO

Ferner solle die Beteiligung kleinerer Prüfungsgesellschaften diesen den Kapazitätsaufbau erleichtern und so dazu beitragen, dass für Unternehmen von öffentlichem Interesse eine größere Auswahl von Abschlussprüfern zur Verfügung steht.

3. Weitere Neuregelungen im Zusammenhang mit der externen Rotation

Neben den Regelungen zu Höchstlaufzeit und “Cooling off-Periode“ nach Art. 17 Abs. 1 und 2 sowie den Verlängerungsmöglichkeiten des Art. 17 Abs. 4 EU-Abschlussprüfer-VO sind weitere neue Regelungen im Zusammenhang mit der externen Rotation eingeführt worden. Insbesondere sieht Art. 17 Abs. 5 EU-Abschlussprüfer-VO vor, dass eine Verlängerung der jeweiligen Höchstlaufzeiten nur möglich ist, wenn das Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan auf Empfehlung des Prüfungsausschusses der Gesellschafterversammlung oder Aktionärshauptversammlung im Einklang mit dem nationalen Recht vorschlägt, das Mandat zu verlängern, und wenn dieser Vorschlag angenommen wird.

Ferner kann das zu prüfende Unternehmen von öffentlichem Interesse bei Überschreitung der vorgegebenen Höchstlaufzeiten im Ausnahmefall gemäß Art. 17 Abs. 5 EU-Abschlussprüfer-VO eine Verlängerung des Prüfungsmandats für die Dauer von maximal zwei Jahren bei der zuständigen nationalen Behörde beantragen.⁴⁵⁶

Zur Gewährleistung eines reibungslosen Übergangs auf den neuen Abschlussprüfer bzw. die neue Prüfungsgesellschaft soll der frühere Abschlussprüfer ferner gemäß Erwägungsgrund 21 der EU-Abschlussprüfer-VO seine Übergabeakte zur Verfügung stellen. Art. 18 i.V.m. Art. 23 Abs. 3 der EU-Abschlussprüfer-VO enthalten eine entsprechende Beschreibung der vorzunehmenden “Übergabeakte“, um die Einarbeitungskosten des Folgeprüfers möglichst gering zu halten.⁴⁵⁷

Zur Unterstützung des Verfahrens der externen Rotation ist überdies nun vorgesehen, dass die Auswahl einer neuen Prüfungsgesellschaft durch ein Ausschreibungsverfahren begleitet und werden soll und dass zur Unterstützung mittelständischer Prüfungsgesellschaften sogenannte “Big Four only-Klauseln“ sowie Exklusivverträge unzulässig sind. Generell enthält Art. 16 EU-Abschlussprüfer-VO zahlreiche Vorgaben für die Auswahl des Abschlussprüfers. Diese

⁴⁵⁶ Art. 17 Abs. 5 EU-Abschlussprüfer-VO

⁴⁵⁷ siehe auch Velte, DStR 2014, S. 1688, 1694

Vorgaben beziehen sich insbesondere auf das Zustandekommen des Wahlvorschlags und die Durchführung des dabei zu beachtenden Ausschreibungsverfahrens. Mit dieser Regelung soll gemäß Erwägungsgrund 18 der EU-Abschlussprüfer-VO zum einen die Bedeutung des Prüfungsausschusses bei der Auswahl des Abschlussprüfers gestärkt werden und zum anderen soll für die Haupt- bzw. Gesellschafterversammlung eine echte Wahlmöglichkeit geschaffen werden. Das Verfahren zur Auswahl des Abschlussprüfers sieht vor, dass der Prüfungsausschuss dem Aufsichtsrat gemäß Art. 16 Abs. 2 EU-Abschlussprüfer-VO eine Empfehlung für die Bestellung des neuen Abschlussprüfers vorzulegen hat, die mindestens zwei Vorschläge und eine begründete Präferenz zu enthalten hat. Darüber hinaus ist das Unternehmen verpflichtet, ein Ausschreibungsverfahren nach Maßgabe des Art. 16 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO durchzuführen, sofern es nicht nach Abs. 4 von dieser Verpflichtung befreit ist. Die Durchführung des Ausschreibungsverfahrens, das Grundlage der Empfehlung des Prüfungsausschusses ist, kann das zu prüfende Unternehmen grundsätzlich frei gestalten und hat auch bei der Vorauswahl der in Betracht kommenden Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften die freie Auswahl.

Ein öffentliches Ausschreibungsverfahren ist nicht erforderlich, jedoch ist nach Art. 16 Abs. 3 Buchstabe a EU-Abschlussprüfer-VO zu beachten, dass kleine Abschlussprüfungskandidaten, bei denen weniger als 15% der Prüfungsumsätze des Vorjahres auf Unternehmen von öffentlichem Interesse entfallen, nicht von vornherein ausgeschlossen werden dürfen.⁴⁵⁸ Diese Unternehmen dürfen nicht durch die Festlegung von für sie faktisch unerreichbare Kriterien ausgeschlossen werden.⁴⁵⁹ Die von dem zu prüfenden Unternehmen zu erstellenden Ausschreibungsunterlagen haben nach Art. 16 Abs. 3 Buchstabe a EU-Abschlussprüfer-VO "*transparente, diskriminierungsfreie Auswahlkriterien*" für die Bewertung der Vorschläge der Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften durch das geprüfte Unternehmen zu enthalten. Ferner muss gemäß Art. 16 Abs. 5 Buchstabe a EU-Abschlussprüfer-VO der an die Haupt- oder Gesellschafterversammlung gerichtete Wahlvorschlag die Empfehlung und Präferenz des Prüfungsausschusses enthalten, wobei es ausreichend ist, wenn der Aufsichtsrat der Haupt- oder Gesellschafterversammlung lediglich einen Kandidaten zur Wahl zum Abschlussprüfer

⁴⁵⁸ Art. 16 Abs. 3 Buchstabe a EU-Abschlussprüfer-VO; siehe auch Lanfermann, BB 2014, S. 2350, 2351; Beckscher Bilanz-Kommentar/Schmidt/Heinz, § 318, Rn. 51

⁴⁵⁹ Beckscher Bilanz Kommentar/Schmidt/Heinz, § 318, Rn. 51

vorschlägt.⁴⁶⁰ Weicht der Vorschlag des Aufsichtsrates von der Präferenz des Prüfungsausschusses ab, muss der Aufsichtsrat diese Abweichung im Rahmen seines Vorschlages begründen.⁴⁶¹

Mit diesen umfangreichen Regelungen sollte nicht nur die externe Rotation zur Verbesserung des Wettbewerbs eingeführt werden, sondern auch ein Verfahren etabliert werden, die durch die externe Rotation vorgegebenen Wechsel von Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaft unter Beteiligung der relevanten Organe der Gesellschaft durchzuführen.⁴⁶² Ob die Einführung der externen Rotation tatsächlich dazu führt, dass auch kleinere Prüfungsgesellschaften außerhalb der Big Four z.B. durch die Verlängerungsmöglichkeit der Höchstlaufzeit eines Mandates nach Art. 17 Abs. 4 Buchstabe b EU-Abschlussprüfer-VO die Möglichkeit erhalten, an der Abschlussprüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse mitzuwirken, wird sich zeigen. In Anbetracht der Tatsache, dass sich die Big Four bislang den Markt für Abschlussprüfungen untereinander aufteilen, wie in Kapitel 1, B. II aufgezeigt, wäre dieser Effekt in jedem Fall wünschenswert.

III. Umsetzung durch das AReG

1. Umsetzung der Regelungen zur externen Rotation in § 318 HGB n.F.

Der deutsche Gesetzgeber hat die Vorgaben der EU-Abschlussprüfer-RL und der EU-Abschlussprüfer-VO im Zuge des AReG durch eine Anpassung von § 318 HGB umgesetzt. § 318 HGB lautet nun wie folgt:

„§ 318 HGB - Bestellung und Abberufung des Abschlussprüfers

(1) [unverändert]

(1a) Die Höchstlaufzeit des Prüfungsmandats nach Artikel 17 Absatz 1 Unterabsatz 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 verlängert sich auf 20 Jahre, wenn der Wahl für das elfte Geschäftsjahr in Folge, auf das sich die Prüfungstätigkeit des Abschlussprüfers erstreckt, ein im Einklang mit Artikel 16 Absatz 2 bis 5 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 durchgeführtes Auswahl- und Vorschlagsverfahren vorausgeht. Werden ab dem in Satz 1 genannten elften Geschäftsjahr mehrere Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gemeinsam

⁴⁶⁰ Art. 16 Abs. 5 EU-Abschlussprüfer-VO; IDW, Positionspapier zu den Inhalten und Zweifelsfragen der EU-Verordnung und der Abschlussprüferrichtlinie, S. 47

⁴⁶¹ Art. 16 Abs. 5 Unterabsatz 2 EU-Abschlussprüfer-VO

⁴⁶² Dazu: Erwägungsgrund 24 EU-Abschlussprüferrichtlinie (Richtlinie 2014/56/EU); KOM (2010) 561, S. 13 (Grünbuch)

zum Abschlussprüfer bestellt, verlängert sich die Höchstlaufzeit des Prüfungsmandats gemäß Artikel 17 Absatz 1 Unterabsatz 2 der Verordnung (EU) Nr.537/2014 auf 24 Jahre.

(1b) Eine Vereinbarung, die die Wahlmöglichkeiten nach Absatz 1 auf bestimmte Kategorien oder Listen von Abschlussprüfern beschränkt, ist nichtig.

(2) [unverändert]

~~(3) Auf Antrag der gesetzlichen Vertreter, des Aufsichtsrats oder von Gesellschaftern, bei Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien jedoch nur, wenn die Anteile dieser Gesellschafter bei Antragstellung zusammen den zwanzigsten Teil des Grundkapitals oder einen Börsenwert von 500 000 Euro erreichen, hat das Gericht nach Anhörung der Beteiligten und des gewählten Prüfers einen anderen Abschlussprüfer zu bestellen, wenn dies aus einem in der Person des gewählten Prüfers liegenden Grund geboten erscheint, insbesondere wenn ein Ausschlussgrund nach § 319 Abs. 2 bis 5 oder §§ 319a und 319b besteht.~~

Auf Antrag der gesetzlichen Vertreter, des Aufsichtsrats oder von Gesellschaftern, deren Anteile bei Antragstellung zusammen den zwanzigsten Teil der Stimmrechte oder des Grundkapitals oder einen Börsenwert von 500 000 Euro erreichen, hat das Gericht nach Anhörung der Beteiligten und des gewählten Prüfers einen anderen Abschlussprüfer zu bestellen, wenn

1. dies aus einem in der Person des gewählten Prüfers liegenden Grund geboten erscheint, insbesondere wenn ein Ausschlussgrund nach § 319 Absatz 2 bis 5 oder nach den §§ 319a und 319b besteht oder ein Verstoß gegen Artikel 5 Absatz 4 Unterabsatz 1 oder Absatz 5 Unterabsatz 2 Satz 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 vorliegt, oder

2. die Vorschriften zur Bestellung des Prüfers nach Artikel 16 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 oder die Vorschriften zur Laufzeit des Prüfungsmandats nach Artikel 17 der Verordnung (EU) Nr. 527/2014 nicht eingehalten worden sind.

Der Antrag ist binnen zwei Wochen nach dem Tag der Wahl des Abschlussprüfers zu stellen; ...[unverändert]

(4) bis (8) [unverändert]“

2. Verweis auf Art. 17 Abs. 1 EU-Abschlussprüfer-VO hinsichtlich grundsätzlicher Höchstlaufzeit des Prüfungsmandats

Hinsichtlich der Höchstlaufzeiten eines Prüfungsmandats verweist der deutsche Gesetzgeber auf die Regelung in Art. 17 Abs. 1 Unterabsatz 2 EU-Abschlussprüfer-VO, wonach die Höchstlaufzeit eines Prüfungsmandats die Dauer von 10 Jahren nicht überschreiten darf. Der deutsche Gesetzgeber hat damit das nach Art. 17 Abs. 1 EU-Abschlussprüfer-VO bestehende Mitgliedstaatenwahlrecht im Sinne einer Verkürzung der größtmöglichen Höchstlaufzeit nicht ausgeschöpft, da er von der Möglichkeit, eine kürzere Höchstlaufzeit als zehn Jahre gemäß Absatz 2 Buchstabe b vorzusehen, keinen Gebrauch gemacht hat.

In der Gesetzesbegründung zum Regierungsentwurf des AReG führt der deutsche Gesetzgeber in diesem Zusammenhang aus, dass für kapitalmarktorientierte Unternehmen, die keine Kreditinstitute oder Versicherungen sind, vollumfänglich von den in Art. 17 Abs. 4 EU-Abschlussprüfer-VO eröffneten Möglichkeiten zur Ausdehnung der Rotationsfristen Gebrauch

gemacht wurde und diese Unternehmen die Mandatsdauer individuell verlängern können.⁴⁶³ Ausschlaggebend für Ausschöpfung der Höchstlaufzeit und der maximalen Ausübung der Mitgliedstaatenwahlrecht hinsichtlich der Verlängerungsoptionen des Art. 17 Abs. 4 EU-Abschlussprüfer-VO sei der Gedanke ausschlaggebend gewesen, „dass jede externe Rotation die Gefahr eines erheblichen Verlustes an Informationen über das geprüfte Unternehmen birgt, der sich negativ auf die Prüfungsqualität auswirken kann. Gleichzeitig könne „eine Begrenzung der Höchstlaufzeit eines Prüfungsmandats dazu dienen, die Unabhängigkeit von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften weiter zu stärken“.⁴⁶⁴

Die Möglichkeit zur Verlängerung der Höchstlaufzeiten besteht jedoch nicht für Kreditinstitute (§ 340k Abs. 1 Satz 2 HGB n.F.) und für Versicherungen (§ 341k Abs. 1 Satz 2 HGB n.F.). Bei diesen Unternehmen bleibt es bei einer Höchstlaufzeit von maximal zehn Jahren. Die Sonderregelungen für die gesetzliche Abschlussprüfung von Kreditinstituten und Versicherungen begründet der deutsche Gesetzgeber mit der besonderen Bedeutung dieser Unternehmen für den Finanzmarkt.⁴⁶⁵

3. Ausübung der Mitgliedstaatenwahlrechte zur Verlängerung der Rotationsfrist

Der deutsche Gesetzgeber setzt das Mitgliedstaatenwahlrecht zur Verlängerung der Höchstlaufzeit eines Prüfungsmandats auf 20 Jahre nach Durchführung eines öffentlichen Ausschreibungsverfahrens gemäß Art. 17 Abs. 4 Buchstabe a EU-Abschlussprüfer-VO in dem neuen § 318 Abs. 1a HGB um. Nach dieser Regelung verlängert sich die in Art. 17 Abs. 1 Unterabsatz 2 der EU-Abschlussprüfer-VO vorgegebene zehnjährige Höchstlaufzeit um weitere zehn Jahre auf 20 Jahre, wenn der Wahl für das elfte Geschäftsjahr in Folge, auf das sich die Prüfungstätigkeit des Abschlussprüfers erstreckt, ein im Einklang mit Art. 16 Abs. 2 bis 5 EU-Abschlussprüfer-VO durchgeführtes Auswahlverfahren vorausgeht. Die umfangreichen Vorgaben der EU-Abschlussprüfer-VO an ein solches Ausschreibungsverfahren müssen somit zur Erreichung einer Verlängerung der Höchstlaufzeit vollumfänglich eingehalten werden.⁴⁶⁶ Der deutsche Gesetzgeber verweist in der neuen Regelung des § 318

⁴⁶³ BT-Drucks. 635/15, S. 43, 45 (Begründung RegE AReG)

⁴⁶⁴ BT-Drucks. 635/15, S. 43, 45 (Begründung RegE AReG)

⁴⁶⁵ BT-Drucks. 635/15, S. 43, 45, 46 (Begründung RegE AReG)

⁴⁶⁶ Blöink/Kumm, BB 2015, S. 1069

Abs. 1a Satz 1 HGB hinsichtlich der Verlängerung der Höchstlaufzeit eines Prüfungsmandats auf 20 Jahre auf die Vorgabe des Art. 17 Abs. 1 Unterabsatz 2 der EU-Abschlussprüfer-VO, indem als Voraussetzung für die Verlängerung „*ein im Einklang mit Artikel 16 Absatz 2 bis 5 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 durchgeführtes Auswahl- und Vorschlagsverfahren*“ verlangt wird. Zudem gilt die Verordnung unmittelbar. In der Literatur wird in diesem Zusammenhang vertreten, dass ein Verfahren, wie bei der Ausschreibung öffentlicher Aufträge nicht eingehalten werden müsse, es aber unzulässig sei, von vornherein nur einen begrenzten Kreis von Anbietern für das Auswahlverfahren anzusprechen.⁴⁶⁷ Als sachgerecht wird eine Bekanntmachung der Ausschreibung der Abschlussprüfung in den Gesellschaftsblättern nach § 25 AktG und jedenfalls eine Bekanntmachung im elektronischen Bundesanzeiger angesehen.⁴⁶⁸

Die weitere Möglichkeit zur Verlängerung der Höchstlaufzeit auf 24 Jahre durch Durchführung einer gemeinsamen Abschlussprüfung ab dem elften Jahr nach Art. 17 Abs. 4 Buchstabe b EU-Abschlussprüfer-VO hat der deutsche Gesetzgeber in der neuen Regelung des § 318 Abs. 1a Satz 2 HGB umgesetzt und somit das entsprechende Mitgliedstaatenwahlrecht ausgeübt. Die im Rahmen dieser Verlängerungsmöglichkeit ab dem elften Jahr durchzuführende gemeinsame Abschlussprüfung muss dann für die Folgeperiode ununterbrochen durchgeführt werden.⁴⁶⁹ In der Gesetzesbegründung wird in diesem Zusammenhang auf den Sinn und Zweck der Verlängerungsoption nach Art. 17 Abs. 4 Buchstabe b EU-Abschlussprüfer-VO entsprechend Erwägungsgrund 20 der Verordnung Bezug genommen. Danach solle ein Anreiz für die Implementierung eines Joint Audit gesetzt und andererseits kleineren Prüfungsgesellschaften der Zugang zum Markt der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse erleichtert werden. Beiden Zielen könne nur durch einen über mehrere Jahre durchgeführten Joint Audit gedient werden.⁴⁷⁰ Nicht erforderlich ist es hingegen, dass der Joint Audit-Partner während des gesamten Zeitraumes derselbe ist.⁴⁷¹

Hinsichtlich der Person des „Joint Audit-Partner“ stellen weder EU-Abschlussprüfer-VO noch § 318 HGB besondere Anforderungen. Sinn und Zweck des Hinzutretens eines weiteren

⁴⁶⁷ Blöink/Kumm, BB 2015, S. 1069; Beckscher Bilanz-Kommentar/Schmidt/Heinz, § 318, Rn. 55

⁴⁶⁸ Beckscher Bilanz-Kommentar/Schmidt/Heinz, § 318, Rn. 55

⁴⁶⁹ BT-Drucks. 635/15, S. 43 (Begründung RegE AReG)

⁴⁷⁰ BT-Drucks. 635/15, S. 4 (Begründung RegE AReG)

⁴⁷¹ Beckscher Bilanz-Kommentar/Schmidt/Heinz, § 318, Rn. 56

“fremden“ Prüfers ist es, die Unabhängigkeit zu stärken. Aus diesem Grund soll es nach der Ansicht von Schmidt/Heinz⁴⁷² nicht in Betracht kommen, als Joint Audit-Partner ein mit dem bisherigen Abschlussprüfer bzw. der Prüfungsgesellschaft verbundenes Unternehmen, ein Mitglied aus seinem Netzwerk oder eine sonstige ihm nahestehende Person zu wählen. Gegen diese Auslegung spricht jedoch, dass die EU-Abschlussprüfer-VO eine solche Erstreckung nicht vorsieht und sowohl der zum Joint Audit-Partner bestellte als auch der bisherige Abschlussprüfer das Vorliegen der anderen Ausschlussgründe der Verordnung bzw. in Deutschland der §§ 318 bis 319b HGB zu berücksichtigen haben, welche etwaige Verbindungen zwischen den an einem Joint Audit beteiligten Abschlussprüfern erfassen.

Die Durchführung eines Ausschreibungsverfahrens nach Art. 16 Abs. 2 bis 5 EU-Abschlussprüfer-VO für die Verlängerung der Höchstlaufzeit wegen gemeinsamer Abschlussprüfung wird sachlich zutreffend für nicht erforderlich gehalten.⁴⁷³ Nicht ausgeschlossen erscheint hingegen ausgehend von Sinn und Zweck der Regelung die Kombination beider Verlängerungsmöglichkeiten, solange die maximale Höchstlaufzeit von 24 Jahren nicht überschritten wird.⁴⁷⁴ Demnach könnte ein Abschlussprüfer zunächst eine Verlängerung der Höchstlaufzeit durch Durchführung eines Ausschreibungsverfahrens nach § 318 Abs. 1a Satz 1 HGB erreichen und anschließend eine weitere Verlängerung um vier Jahre auf die maximale Höchstlaufzeit von 24 Jahren durch Hinzuziehung eines Joint Audit-Partners nach § 318 Abs. 1a Satz 2 HGB.

Fraglich ist ferner, ob ein Wechsel zwischen beiden Verlängerungsmöglichkeiten während der maximalen Höchstlaufzeiten von 20 bzw. 24 Jahren möglich sein soll. Zum Beispiel könnte für die Jahre 11 bis 15 ein Joint Audit-Partner hinzugezogen werden, für die Jahre 16 bis 20 würde ein Ausschreibungsverfahren durchgeführt werden und für die Jahre 21 bis 24 würde wiederum ein „Joint Audit-Partner“ hinzugezogen werden. Der Wortlaut der gesetzlichen Regelungen in Verordnung und § 318 HGB sowie die Erwägungsgründe der EU-Abschlussprüfer-VO und die Gesetzgebung zum AReG sprechen nicht dagegen. Ebenso wenig der Sinn und Zweck der Verlängerungsmöglichkeiten, durch zusätzliche Maßnahmen die Qualität der Abschlussprüfung auch über die grundsätzliche Dauer von 10 Jahren hinaus zu gewährleisten. Ein Wechsel

⁴⁷² Beckscher Bilanz-Kommentar/Schmidt/Heinz, § 318, Rn. 56

⁴⁷³ Blöink/Kumm, BB 2015, S. 1069; Beckscher Bilanz-Kommentar/Schmidt/Heinz, § 318, Rn. 56 9

⁴⁷⁴ Beckscher Bilanz-Kommentar/Schmidt/Heinz, § 318, Rn. 57

zwischen beiden Verlängerungsmöglichkeiten dürfte somit zulässig sein, aber jeweils nur für die nach der jeweiligen Verlängerungsmöglichkeit geltende Maximaldauer.

4. Umsetzung weiterer Neuregelungen im Zusammenhang mit der externen Rotation im HGB

Von dem in Art. 17 Abs. 2 Buchstabe a EU-Abschlussprüfer-VO eingeräumten Mitgliedstaatenwahlrecht, bei Unternehmen von öffentlichem Interesse eine längere Bestellungsperiode als ein Jahr zuzulassen, hat der deutsche Gesetzgeber keinen Gebrauch gemacht. Es bleibt somit bei der Wahl des Abschlussprüfers für ein Geschäftsjahr. Dies soll den geprüften Unternehmen einen Freiraum für einen möglichen Prüferwechsel lassen.⁴⁷⁵

Mit dem neu eingefügten § 318 Abs. 1b HGB wurde ferner geregelt, dass eine vertragliche Vereinbarung, welche die nach Abs. 1 bestehenden Möglichkeiten zur Auswahl des Abschlussprüfers auf bestimmte Kategorien oder Listen von Abschlussprüfern einschränkt, nichtig ist. Mit dieser allgemeinen, für alle prüfungspflichtigen Unternehmen geltenden Regelung wurde Art. 37 Abs. 3 der konsolidierten EU-Richtlinie 2006/43/EG (Abschlussprüfer-RL) umgesetzt. Für Unternehmen von öffentlichem Interesse gilt daneben die Parallelvorschrift des Art. 16 Abs. 6 Unterabsatz 1 und 2 EU-Abschlussprüfer-VO, bei der im Gegensatz zu der allgemeinen Regelung eine ergänzende Mitteilungspflicht gegenüber der zuständigen nationalen Behörde besteht.⁴⁷⁶ Der neue Absatz 1b soll Vertragsklauseln zwischen dem geprüften Unternehmen und einem Dritten verhindern, die die Auswahl des Abschlussprüfers beeinflussen können. Zum Beispiel soll eine Einflussnahme der finanzierenden Hausbank auf die Auswahl des Abschlussprüfers verhindert werden.⁴⁷⁷ Das Verbot soll entsprechend der Klarstellung in der Gesetzesbegründung sowohl für den Abschlussprüfer als auch für den Konzernabschlussprüfer gelten.⁴⁷⁸

Eine zulässige Einschränkung des zum Abschlussprüfer wählbaren Personenkreis soll hingegen erfolgen dürfen durch Gesellschaftsvertrag oder Satzung, da eine solche einschränkende

⁴⁷⁵ Blöink/Kumm, BB 2015, S. 1069; Beckscher Bilanz-Kommentar/*Schmidt/Heinz*, § 318, Rn. 58

⁴⁷⁶ BT-Drucks. 635/15, S. 43 (Begründung RegE AReG)

⁴⁷⁷ Blöink/Kumm, BB 2015, S. 1069

⁴⁷⁸ BT-Drucks. 635/15, S. 43 (Begründung RegE AReG)

Vorauswahl auf der Willensbildung der satzungsgebenden Gesellschafter beruht, sowie durch Vereinbarung der Gesellschafter untereinander oder durch gesellschaftsrechtlich zulässige Weisungen eines Mutterunternehmens oder Konzernrichtlinien, die zum Zweck der konzerneinheitlichen Abschlussprüfungen Vorgaben zu dem Kreis der wählbaren Abschlussprüfer enthalten.⁴⁷⁹

Die Rechtsfolge eines Verstoßes gegen § 318 Abs. 1b HGB ist das Entfallen der Rechtswirkung einer entsprechenden Vereinbarung, so dass die Gesellschafter ihr Wahlrecht frei und ungebunden ausüben können. Der freiwillige Entschluss der Gesellschafter, einen auf einer nichtigen Vorschlagliste enthaltenen Abschlussprüfer zu wählen, berührt die Wirksamkeit der Wahl nicht. Anderenfalls würde der Ausschluss sämtlicher auf einer unzulässigen Auflistung enthaltener Abschlussprüfer die Auswahl der Gesellschafter erheblich einschränken.⁴⁸⁰

5. Relevante Aspekte für die Abschlussprüfung im Konzern

Der Wortlaut von Art. 17 Abs. 1 Unterabsatz 2 EU-Abschlussprüfer-VO stellt hinsichtlich der grundsätzlichen Höchstlaufzeit von zehn Jahren klar, dass ich diese auf Laufzeit des Prüfungsmandats des zu prüfenden Unternehmens von öffentlichem Interesse bezieht. Bei der Ermittlung der zehnjährigen Höchstlaufzeit sind somit mit dem zu prüfenden Unternehmen verbundene Unternehmen oder sein Mutterunternehmen nicht zu berücksichtigen. Für den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses eines börsennotierten Unternehmens gilt ausschließlich der Zeitpunkt der Erteilung des Prüfungsmandats für diese Gesellschaft. Die Tätigkeit einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft für etwaige Tochter-, Schwester- oder Mutterunternehmen ist für die externe Rotation nicht relevant. Hier gelten eigene Rotationsfristen, sofern es sich bei diesen Unternehmen ebenfalls um Unternehmen von öffentlichem Interesse handelt.

Im Hinblick auf den Konzernabschlussprüfer enthalten weder Art. 17 EU-Abschlussprüfer-VO noch § 318 HGB eine Klarstellung hinsichtlich der Anwendbarkeit der Verpflichtung zur externen Rotation. Es ist aber davon auszugehen, dass sich die Höchstlaufzeit von grundsätzlich zehn Jahren gleichermaßen auf das Prüfungsmandat zur Abschlussprüfung eines

⁴⁷⁹ Beckscher Bilanz-Kommentar/*Schmidt/Heinz*, § 318, Rn. 60

⁴⁸⁰ Beckscher Bilanz-Kommentar/*Schmidt/Heinz*, § 318, Rn. 61

Konzernabschlusses nach § 316 Abs. 2 HGB bezieht und auch lediglich die Laufzeit dieses Mandats zu zählen ist.

Die Verpflichtung zur externen Rotation nach Art. 17 Abs. 1 EU-Abschlussprüfer-VO trifft jeweils den Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft. In diesem Zusammenhang ordnet Art. 17 Abs. 8 Unterabsatz 2 EU-Abschlussprüfer-VO an, dass die Prüfungsgesellschaft auch andere Gesellschaften umfasst, die von ihr erworben wurden oder sich mit ihr zusammengeschlossen haben. Auf die Zugehörigkeit zu einem Netzwerk wird hingegen nicht abgestellt, so dass sich praktisch die Frage stellt, wann ein “Zusammenschluss“ im Sinne von Art. 17 Abs. 8 Unterabsatz 2 EU-Abschlussprüfer-VO vorliegt und wann von einem Netzwerk auszugehen ist, das jedenfalls nach der Legaldefinition des § 319b Abs. 1 Satz 3 HGB ebenfalls ein “Zusammenwirken“ voraussetzt.

Zur Abwendung einer Rotationspflicht nach zehn Jahren gemäß Art. 17 Abs. 1 EU-Abschlussprüfer-VO durch Hinzuziehung eines Joint Audit-Partners wurde bereits vorstehend unter Gliederungspunkt E.2. dargestellt, dass als solcher ein mit dem bisherigen Abschlussprüfer bzw. der bisherigen Prüfungsgesellschaft verbundenes Unternehmen, ein Mitglied aus seinem Netzwerk oder eine sonstige ihm nahestehende Person nicht als Joint Audit-Partner ausscheidet.

Sofern eine Verpflichtung zur externen Rotation besteht und sich der bisherige Abschlussprüfer in der vierjährigen sogenannten Abkühlungsphase bzw. “Cooling off-Periode“ nach Art. 17 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO befindet, dürfen weder der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft noch gegebenenfalls Mitglieder seiner bzw. ihrer Netzwerke die Abschlussprüfung dieses Unternehmens durchführen. Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob die Erstreckung der “Cooling off-Periode“ auf Abschlussprüfer, Prüfungsgesellschaft und dessen/deren Netzwerkmitglieder alle relevanten Konstellationen umfasst, da gerade mit der Prüfungsgesellschaft verbundene Unternehmen oder deren Mutterunternehmen nicht erwähnt werden. Unklar ist, ob solche Unternehmen von der Erstreckung des Begriffes der Prüfungsgesellschaft auf von ihr erworbene oder mit ihr zusammengeschlossene Unternehmen (Art. 17 Abs. 8 Unterabsatz 2 EU-Abschlussprüfer-VO) diese Konstellationen erfasst. Da die Erstreckung auf Netzwerkmitglieder weiter geht als die Erstreckung auf mit der Prüfungsgesellschaft verbundene Unternehmen oder deren Mutterunternehmen, sollte der Begriff der mit der Prüfungsgesellschaft zusammengeschlossenen Unternehmen weit ausgelegt werden und auch diese Konstellationen umfassen.

6. Zwischenergebnis zur Externen Rotation

Die Einführung der externen Rotation und die Einzelheiten ihrer Ausgestaltung durch Art. 17 EU-Abschlussprüfer-VO sowie die Anpassungen in § 318 HGB stellen die Beteiligten an der Wahl des Abschlussprüfers vor einige neue Herausforderungen insbesondere im Hinblick auf das nunmehr obligatorische Ausschreibungsverfahren und einige praktische Aspekte hinsichtlich der Verlängerungsmöglichkeit aufgrund der Durchführung eines Joint Audits, wie insbesondere dem Kreis der in Betracht kommenden Joint-Audit-Partner und des Kreises der während der “Cooling off-Periode“ ausgeschlossenen.

Grundsätzlich positiv zu bewerten ist die vom europäischen Gesetzgeber beabsichtigte Stärkung der Rolle des Prüfungsausschusses bei der Auswahl des Abschlussprüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft und die Förderung von mehr Wettbewerb zugunsten kleinerer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die nun grundsätzlich von vornherein nicht mehr ausgeschlossen werden dürfen und über die Einbeziehung als Joint Audit-Partner Zugang zum Prüfungsmarkt von Unternehmen von öffentlichem Interesse erlangen könnten.

Ob sich diese Erwartungen erfüllen und wie sich die neuen Regelungen in der Praxis bewähren, wird sich erst in einigen Jahren zeigen. Die Übergangsbestimmungen des Art. 41 EU-Abschlussprüfer-VO regeln in Abs. 1, dass ab dem 17.06.2020 kein Prüfungsmandat mit einem Unternehmen von öffentlichem Interesse erteilt oder erneuert werden, wenn der bisherige Abschlussprüfer oder die bisherige Prüfungsgesellschaft diesem Unternehmen zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verordnung (17.06.2016) während 20 oder mehr aufeinanderfolgenden Jahren Prüfungsleistungen erbracht hat. Gemäß Absatz 2 erteilt oder erneuert ein Unternehmen ab dem 17.06.2023 kein Prüfungsmandat mehr, wenn der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft diesem Unternehmen von öffentlichem Interesse zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verordnung (17.06.2016) während elf und mehr, aber weniger als 20 aufeinanderfolgenden Jahren, Prüfungsleistungen erbracht hat. Nach Absatz 3 können unbeschadet der Absätze 1 und 2 Prüfungsmandate, die vor dem 16.06.2014 erteilt wurden und die bis zum 17.06.2016 noch bestehen, bis zum Ablauf der in Art. 17 Abs. 1 Unterabsatz 2 oder in Art. 17 Abs. 2 Buchstabe b genannten Höchstlaufzeiten wahrgenommen werden. Art. 17 Abs. 4 EU-Abschlussprüfer-VO soll in diesen Fällen keine Anwendung finden. Eine Verpflichtung zur externen Rotation besteht demnach frühestens ab dem 17.06.2020 und somit regelmäßig für die Erteilung von Prüfungsmandaten für das Geschäftsjahr 2021 sofern nicht ein abweichendes Geschäftsjahr gesellschaftsvertraglich vereinbart wurde.

Kapitel 5 Untersuchung der Angemessenheit der abweichenden Anforderungen an Unternehmen von öffentlichem Interesse und sonstige Unternehmen

A. Einleitung

I. Abgrenzung nach geltender Rechtslage

Für Unternehmen von öffentlichem Interesse gelten im Hinblick auf die Abschlussprüfung andere Regelungen als für sonstige zur Aufstellung eines Jahresabschlusses verpflichtete Unternehmen. Diese Trennung findet sich im europäischen Recht nunmehr darin wieder, dass mit der EU-Abschlussprüfer-VO und der EU-Abschlussprüfer-RL getrennte Rechtsakte für Unternehmen von öffentlichem Interesse und für sonstige zur Aufstellung eines Jahresabschlusses verpflichtete Unternehmen geschaffen wurden. Im deutschen Recht finden sich die Ausschlussgründe für Unternehmen von öffentlichem Interesse in § 319a HGB und für sonstige zur Aufstellung eines Jahresabschlusses verpflichtete Unternehmen in § 319 HGB. Es gelten somit auch hier unterschiedliche Vorschriften. Diese Systematik wurde grundsätzlich beibehalten. Durch das AReG wurden Vorgaben der EU-Abschlussprüferreform 2014 und deren Umsetzung für Unternehmen von öffentlichem Interesse durch Ergänzungen der bestehenden Regelungen und Verweise auf die EU-Abschlussprüfer-VO umgesetzt. Das Regelungsgefüge für deutsche Unternehmen von öffentlichem Interesse ist aufgrund der verschiedenen anwendbaren Rechtsquellen nun weitaus komplexer als die Regelungen für sonstige zur Aufstellung eines Jahresabschlusses verpflichtete Unternehmen. Zudem sind zahlreiche neue Regelungen zu berücksichtigen, die sich nur auf den Ausschluss des Abschlussprüfers beziehen, sondern auch auf das gesamte System der Abschlussprüfung einschließlich der Bestellung des Abschlussprüfers und der laufenden Zusammenarbeit mit den Organen der Gesellschaft.

Die Abgrenzung, welchem Rechtsrahmen ein zur Aufstellung eines Jahresabschlusses verpflichtetes Unternehmen unterliegt, erfolgt nach dessen Eigenschaft als Unternehmen von öffentlichem Interesse. Die Definition eines Unternehmens von öffentlichem Interesse knüpft ausschließlich an dessen Kapitalmarktorientierung im Sinne von § 264d HGB an. Die Auferlegung von strengeren Anforderungen für kapitalmarktorientierte Unternehmen im Hinblick auf ihre Abschlussprüfungen folgt daraus, dass sowohl der nationale als auch der

europäische Gesetzgeber die Anleger eines börsennotierten Unternehmens und die Öffentlichkeit, die den veröffentlichten Jahresabschluss zur Grundlage ihrer Anlagenentscheidung machen könnten, als schützenswert erachtet.⁴⁸¹

Die Größe oder wirtschaftliche Relevanz eines Unternehmens ist hingegen grundsätzlich irrelevant. In Folge der Finanzkrise des Jahres 2008 wurden auch Banken, die die Eigenschaft eines CRR-Kreditinstituts aufweisen, und Versicherungen in den Anwendungsbereich der strengeren Regelungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse einbezogen.⁴⁸² Diese Unternehmen wurden als systemrelevant angesehen, da die Zusammenbrüche und Schieflagen von Banken insbesondere aufgrund von fragwürdigen Immobilieninvestitionen zu einer globalen Banken- und Finanzkrise geführt hatten.⁴⁸³ Unabhängig von einer etwaigen Börsennotierung unterliegen CRR-Kreditinstitute und Versicherungen im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 der Richtlinie 91/674/EWG nun ebenfalls den strengeren Regelungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse. Nach der Regelung des § 319a HGB sind CRR-Kreditinstitute solche im Sinne des § 1 Abs. 3d Satz 1 des KWG, der wiederum auf die Definition der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 vom 26.06.2013 verweist.

II. Bedeutende Unternehmen im Finanzsektor

Neben CRR-Kreditinstituten und Versicherungen weisen auch verschiedene andere Unternehmen eine erhebliche gesamtwirtschaftliche Relevanz auf. Im Finanzsektor können dies neben Kreditinstituten, die kein CRR-Kreditinstitut sind, unter anderem Zahlungsinstitute, E-Geld-Institute oder Finanzdienstleistungs- oder Finanzunternehmen sowie Wertpapier- oder Terminbörsen sein, die nicht alle in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft organisiert sind. Diese Unternehmen sind im Hinblick auf ihrer Geschäftstätigkeit in Deutschland durch die BaFin reguliert und bedürfen vor Aufnahme ihrer Geschäftstätigkeit einer bankaufsichtsrechtlichen Erlaubnis, für die verschiedene rechtliche und tatsächliche Voraussetzungen zu erfüllen sind. Diese gesetzgeberische Wertung des Erfordernisses einer bankaufsichtsrechtlichen Regulierung zeigt, dass all diesen Unternehmen eine erhebliche gesamtwirtschaftliche Bedeutung beigemessen wird. Auch weisen diese Unternehmen die Gemeinsamkeit auf, dass ihnen das Geld von Privat- oder Geschäftskunden anvertraut wird.

⁴⁸¹ BT-Drucks. 15/3419, S. 41; siehe auch im Einzelnen Kapitel 5, S. 99

⁴⁸² Art. 3 EU-Abschlussprüfer-VO i.V.m. Art. 2 Nr. 13 EU-Abschlussprüfer-RL

⁴⁸³ KOM (2010) 561 (Grünbuch), S. 3 ff.

Beispielhaft zu nennen wären in diesem Zusammenhang der Zahlungsdienst „Sofortüberweisung“, der ein Angebot der SOFORT GmbH⁴⁸⁴ darstellt, die Alpha Wertpapierhandels GmbH⁴⁸⁵ oder die Aktionärsbank Kulmbach GmbH, die über ihre Website unter der Bezeichnung „Aktionärsbank“ nach eigenen Angaben ihre Hauptgeschäftstätigkeit im Betrieb von Bankgeschäften und der Erbringung von Finanzdienstleistungen aller Art und von damit zusammenhängenden Geschäften sieht.⁴⁸⁶ Diese Unternehmen unterliegen hinsichtlich der Aufstellung ihres Jahresabschlusses nicht den Vorgaben für Unternehmen von öffentlichem Interesse, obwohl sie ebenfalls im Finanzbereich tätig sind und aufgrund der Art ihrer Geschäftstätigkeit besonderes Vertrauen in Anspruch nehmen.

III. Bedeutende Unternehmen im Versorgungsbereich

Außerhalb des Finanzbereichs weisen auch Energieversorgungsunternehmen oder private Betreiber des öffentlichen Personenverkehrs eine erhebliche gesellschaftliche Relevanz auf. Die Insolvenz eines Energieversorgungsunternehmens beispielsweise könnte zur Folge haben, dass die Energieversorgung von Haushalten vorübergehend nicht gewährleistet ist, während der Ausfall eines privatisierten Betreibers im Bereich des öffentlichen Personenverkehrs ebenfalls erhebliche Auswirkungen für die betroffenen Nutzer haben dürfte. Als Beispiel anzuführen wären hier das Energieversorgungsunternehmen Vattenfall Europe Sales GmbH mit Sitz in Hamburg, das als Betreiber der Strom- und Fernwärmenetzen tätig ist⁴⁸⁷ oder die Niederbarnimer Eisenbahn AG, die verschiedene insbesondere von Pendlern häufig genutzte Regionalbahnstrecken im Berliner Umland betreibt.⁴⁸⁸ Diese Gesellschaft ist zwar in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft organisiert, die Aktien werden aber nicht an einem organisierten Markt im Sinne des § 264d HGB gehandelt. Auch diese Unternehmen unterliegen hinsichtlich der Aufstellung ihres Jahresabschlusses nicht den Vorgaben für Unternehmen von

⁴⁸⁴ Der Zahlungsdienst „Sofortüberweisung“ bedarf erst nach Ablauf der Umsetzungsfrist der Richtlinie (EU) 2015/2366 am 12.01.2018 als sogenannter Zahlungsauslösedienst einer Erlaubnis der BaFin.

⁴⁸⁵ Die Alpha Wertpapierhandels GmbH wird im BaFin-Register der zugelassenen Kreditinstitute, Stand 15.06.2016, unter der Nr. 119351 als sonstiges Institut geführt.

⁴⁸⁶ Angaben im Impressum der Website <http://www.aktionaersbank.de>, Stand 29.06.2016. Die Aktionärsbank Kulmbach GmbH wird BaFin-Register der zugelassenen Kreditinstitute, Stand 15.06.2016, nicht als CRR-Kreditinstitut geführt.

⁴⁸⁷ Die Angaben wurden dem Impressum und den Darstellungen der Website des Unternehmens unter <https://www.vattenfall.de>, Stand 29.06.2016, entnommen.

⁴⁸⁸ Die Angaben wurden dem Impressum den Darstellungen der Website des Unternehmens unter www.neb.de, Stand 29.06.2016, entnommen.

öffentlichem Interesse, obwohl sie von erheblicher Bedeutung für wesentliche Bereiche des öffentlichen Lebens sind.

IV. Wegen ihrer Größe bedeutende Unternehmen

Eine weitere von den besonderen Regelungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse nicht erfasste Gruppe dennoch relevanter Unternehmen sind sonstige Unternehmen der Privatwirtschaft, die eine erhebliche Größe erreicht haben. Insbesondere in Deutschland erwirtschaften traditionell Familienkonzerne große Umsätze und haben damit eine erhebliche Marktmacht. Nach einer Erhebung im Jahr 2009 stammt von den 40 größten Unternehmen in Europa, die nicht an der Börse notiert sind, die Hälfte aus Deutschland.⁴⁸⁹ Bereits ein Jahr zuvor hatte mehr als die Hälfte (28) der 50 umsatzstärksten nicht-börsennotierten Firmen ihren Hauptsitz in der Bundesrepublik. Zudem lagen beim Umsatzwachstum die nicht-börsennotierten Firmen vorn. Sie setzten im Schnitt im Jahr 2007 6,6 Prozent mehr um als 2006. Die 500 größten börsennotierten europäischen Firmen wuchsen hingegen lediglich um fünf Prozent, die Top 50 unter den Letzteren steigerten ihren Umsatz sogar nur um 3,3 Prozent.⁴⁹⁰ Nach einer Studie aus dem Jahr 2013 befanden sich - ähnlich wie auch im Jahr zuvor - unter den Top 50 der deutschen Familienunternehmen 40 nicht börsennotierte Unternehmen. Allein unter den Top 10 der deutschen Familienunternehmen befanden sich nach dieser Erhebung fünf nicht börsennotierte Unternehmen, die erhebliche Umsätze erzielten, wie beispielweise die Schwarz Gruppe auf Platz 3 mit einem Umsatz in Höhe von 67600 Mio. EUR, Aldi Nord/Süd auf Platz 5 mit einem Umsatz in Höhe von 62200 Mio. EUR oder die Bosch-Gruppe auf Platz 6 einem Umsatz in Höhe von 46400 Mio. EUR.⁴⁹¹ Diese Unternehmen unterliegen ebenfalls hinsichtlich der Aufstellung ihres Jahresabschlusses nicht den Vorgaben für Unternehmen von öffentlichem Interesse, obwohl sie insbesondere in Deutschland von erheblicher volkswirtschaftlicher Bedeutung sind. Gerade die Schieflage bei der Familie Merckle oder die höchst riskante Übernahme von Continental durch Schaeffler haben in der Vergangenheit gezeigt, dass wirtschaftliche Probleme dieser Unternehmen nicht nur sie selbst betreffen, sondern auch deren finanzierende Banken, andere Kreditgeber oder deren Vertragspartner und Kunden. Die Schieflage der Merckle-Gruppe während der Finanzkrise des Jahres 2008 wurde

⁴⁸⁹ Handelsblatt, unter www.handelsblatt.com, „Die „geheimen“ deutschen Giganten“, 25.05.2009

⁴⁹⁰ Handelsblatt, unter www.handelsblatt.com, „Eine verschwiegene Gemeinschaft“, 20.05.2008

⁴⁹¹ Spiegel, unter www.spiegel.de, „Ranking: Das sind Deutschlands größte Familienunternehmen“, 01.07.2014

zum Beispiel darauf zurückgeführt, dass Kreditsicherheiten, die die Gruppe in Form von Aktien hinterlegt hatte, stark an Wert verloren hatten. Die Gläubigerbanken forderten daher vorzeitige Kredittilgungen und weitere Sicherheiten, die nicht vollständig geleistet werden konnten. Die Gruppe geriet infolgedessen in einen Liquiditätsengpass.⁴⁹² Die Analyse der Ursache dieser wirtschaftlichen Krise zeigt, dass zwischen den umsatzstarken börsennotierten und nichtbörsennotierten Unternehmen wechselseitige Beziehungen dazu führen können, dass die Schieflage eines Unternehmens die Schieflage eines anderen Unternehmens nach sich zieht und somit mittelbar auch börsennotierte Unternehmen betroffen sind.

V. Untersuchungsgegenstand

Die vorstehend beschriebenen Beispiele zeigen, dass auch nicht börsennotierte Unternehmen aus verschiedenen Gründen so etwas wie Systemrelevanz im Sinne der Ausführungen von EU-Kommissar Barnier im Grünbuch im Hinblick auf die Bedeutung Banken⁴⁹³ haben können. Hinzu kommt, dass der Schutzzweck der Differenzierung, die Anleger zu schützen, in der Regel zwar nicht direkt berührt ist, weil diese keine Anteile der vorstehend als Beispiel angeführten Unternehmen an einem organisierten Markt erwerben können. Gleichwohl ist von einer mittelbaren Auswirkung auszugehen, da viele börsennotierte Unternehmen in vertraglichen Beziehungen zu diesen großen Konzernen stehen und Ausfälle dieser Konzerne die wirtschaftliche Lage ihrer Vertragspartner unmittelbar beeinträchtigen. Hinzu kommt, dass die Öffentlichkeit von der wirtschaftlichen Lage großer nicht börsennotierter Unternehmen unmittelbar betroffen sein kann. Größere Schieflagen der Vergangenheit haben gezeigt, dass massive Auswirkungen auf das Vertrauen in die Wirtschaft sowie negative Reaktionen der Börsen die Folge sein können. Zudem ist auch ein Verlust des Vertrauens in die Institution der Abschlussprüfung zu befürchten, da Allgemeinheit hier nicht differenziert. Andererseits erscheint es sachgerecht, eine Differenzierung hinsichtlich der gesetzlichen Anforderungen im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung nach Größe und Bedeutung eines Unternehmens vorzunehmen.

Zu berücksichtigen ist ferner, dass einige Unternehmen aufgrund ihrer Größe den Regelungen des Publizitätsgesetzes („PublG“) unterliegen, welches in Deutschland die Publizitätspflicht von Unternehmen, die nicht schon als Kapitalgesellschaften zur Offenlegung ihres

⁴⁹² Südwest Presse, unter www.swp.de, Die Ursache der Krise, 31.12.2009

⁴⁹³ KOM (2010) 561, S. 4, 17 ff. (Grünbuch)

Jahresabschlusses verpflichtet sind, regelt. Dazu gehören insbesondere Personengesellschaften und Einzelunternehmen. Der Anwendungsbereich des PubLG ist nach § 1 Abs. 1 PubLG dann eröffnet, wenn an drei aufeinanderfolgenden Stichtagen mindestens zwei dieser drei Betriebsgrößen-Merkmale zutreffen: (1) Bilanzsumme von mehr als 65 Millionen Euro, (2) Umsatzerlöse von mehr als 130 Millionen Euro, (3) mehr als 5.000 Arbeitnehmer. Über die Regelung des § 6 Abs. 1 PubLG gelten für diese Unternehmen auch die Regelungen zur Abschlussprüfung, insbesondere die §§ 318 bis 319b HGB. Gleichwohl erreichen viele Unternehmen die verhältnismäßig hohe Schwelle für die Anwendbarkeit des PubLG nicht.

Vor diesem Hintergrund soll nachfolgend untersucht werden, welche für Unternehmen von öffentlichem Interesse geltenden Regelungen im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung auch für sonstige zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtete Unternehmen angewendet werden sollen und wie eine sinnvolle Abgrenzung vorgenommen werden könnte.

B. Abgrenzungsmöglichkeiten

Sofern die nachfolgenden Untersuchungen der einzelnen Regelungen im Hinblick auf eine Anwendbarkeit auf nicht börsennotierte Unternehmen zu dem Ergebnis kommen, dass die jeweilige Regelung nicht nur für börsennotierte Unternehmen gelten sollte, stellt sich die Frage, auf welchen Kreis von nicht börsennotierten Unternehmen außerhalb des Anwendungsbereiches des PubLG eine Anwendung sinnvoll ist. Zu berücksichtigen ist hier einerseits der erhöhte Aufwand und damit einhergehend höhere Kosten z.B. durch das Erfordernis der Einrichtung bestimmter Gremien oder Strukturen. Andererseits sieht das deutsche Recht gemäß §§ 264 ff. HGB eine Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses für Kapitalgesellschaften vor. Damit dieser Jahresabschluss seine Funktion erfüllen kann und die in Kapitel 3, B. aufgezeigten sowie nachfolgend identifizierten Regelungslücken oder Inkonsistenzen behoben werden könnten, wäre eine vollumfängliche oder teilweise Erstreckung der für Unternehmen von öffentlichem Interesse geltenden Regelungen eine Lösungsmöglichkeit.

Hinsichtlich der Anwendung der für Unternehmen von öffentlichem Interesse geltenden Regelungen könnte einerseits eine Anwendung auf alle sonstigen gesetzlich zur Aufstellung eines Jahresabschlusses verpflichteten Unternehmen geboten sein. Andererseits könnte es als Ergebnis einer Abwägung zwischen zusätzlichem Aufwand und den Vorteilen durch die Anwendung der strengeren Regelungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse auch

sinnvoll sein, bestimmte Unternehmen, die weder wegen ihrer Größe noch wegen ihrer Funktion eine größere Bedeutung haben, auszunehmen. Hier sollte einerseits - wie im Rahmen der EU-Abschlussprüferreform bereits geschehen - nach Funktion bzw. Größe des Unternehmens differenziert werden. Neben CRR-Kreditinstituten bietet sich - wie zuvor anhand der Beispiele bereits aufgezeigt - eine Erstreckung auf andere regulierte Unternehmen im Bereich der Finanzwirtschaft an. Grundsätzlich erscheint eine Differenzierung danach sinnvoll, ob diese Unternehmen eine bankaufsichtsrechtlich erlaubnispflichtige Tätigkeit im Sinne von § 1 KWG oder §§ 1, 1a ZAG erbringen. Bei diesen Unternehmen hält der deutsche Gesetzgeber eine Regulierung durch die BaFin für angezeigt und misst somit diesen Unternehmen eine größere Bedeutung bei. Gleichmaßen sollte eine Abgrenzung nach einer Stellung eines Unternehmens als Erbringer der im Sinne der Daseinsvorsorge für die Grundversorgung notwendig erachteten Güter und Dienstleistungen, wie Energieversorgungsunternehmen oder Unternehmen im Bereich des öffentlichen Personenverkehrs, vorgenommen werden.

Hinsichtlich der übrigen Unternehmen erscheint es sinnvoll, auf deren Größe abzustellen. Größere Unternehmen verfügen regelmäßig über andere Strukturen und finanzielle Möglichkeiten, als kleinere Unternehmen, so dass die Auswirkungen der Anwendung strengerer Regelungen hinsichtlich der Abschlussprüfung diese Unternehmen weniger beeinträchtigen und von ihnen leichter umzusetzen sein dürften. Ein überwiegendes Interesse an einer verbesserten Abschlussprüfung gegenüber den dadurch verursachten Kosten und Anstrengungen könnte bei diesem Kreis von Unternehmen eher angenommen werden. Hier erscheint es sinnvoll, die Unterscheidung der §§ 267, 267a HGB heranzuziehen, die Größenklassen von Unternehmen definiert. Es wird nach diesen Regelungen eine Unterteilung in große, mittelgroße und kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 HGB) sowie Kleinstkapitalgesellschaften (§ 267a HGB) vorgenommen. Die Anforderungen im Hinblick auf die Aufstellung des Jahresabschlusses differenzieren nach diesen Größenklassen und sehen für bestimmte Größenklassen Erleichterungen vor. Diese Unterscheidung nach Größenklassen wurde erstmalig durch die 4. EG-Richtlinie⁴⁹⁴ vorgenommen und durch das BiRiLiG⁴⁹⁵ in das HGB eingefügt. Die Größen entsprachen der Richtlinie 1999/62/EG⁴⁹⁶ sowie deren Umsetzung

⁴⁹⁴ 4. (gesellschaftsrechtliche) EG-Richtlinie vom 25.07.1978

⁴⁹⁵ Bilanzrichtlinien-Gesetz (BiRiLiG) vom 19.12.1985 (BGBl. I 2355)

⁴⁹⁶ Richtlinie 1999/62/EG, ABIEG Nr. L 162/65 vom 26.06.1999

durch das KapCoRiLiG⁴⁹⁷ und wurden nach Umstellung auf Euro durch das Euro-BilG⁴⁹⁸ durch das BilReG⁴⁹⁹ im Jahre 2004 und das BilMoG⁵⁰⁰ im Jahre 2008 angepasst. Danach wird die wie folgt abgegrenzt:

Kleinstkapitalgesellschaften sind Unternehmen, die

- weniger als 10 Mitarbeiter und
- max. eine Bilanzsumme von 350.000 EUR oder 700.000 EUR Umsatzerlöse haben.

Kleine Kapitalgesellschaften sind Unternehmen, die

- weniger als 50 Mitarbeiter und
- max. eine Bilanzsumme von 4,840 Mio. EUR oder 9,680 Mio. EUR Umsatzerlöse haben

Mittelgroße Kapitalgesellschaften sind Unternehmen, die

- weniger als 250 Mitarbeiter und
- max. eine Bilanzsumme von 19,250 Mio. EUR oder 38,5 Mio. EUR Umsatzerlöse haben.

Große Unternehmen sind solche, die mindestens zwei der Merkmale für mittelgroße Unternehmen überschreiten.

C. Anwendung der Regelungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse auf nicht börsennotierte Unternehmen

I. Ausschlussgründe des § 319a HGB bzw. der EU-Abschlussprüfer-VO

1. Finanzielle Abhängigkeit

Für sonstige prüfungspflichtige Unternehmen sieht § 319 Abs. 3 Nr. 5 HGB grundsätzlich einen Ausschluss von der Abschlussprüfung bei Überschreiten einer Einnahmengrenze von 30% in

⁴⁹⁷ KapCoRiLiG vom 09.03.2000, BGBl. I. 2000, 154

⁴⁹⁸ Euro-BilG vom 10.12.2001, BGBl. I. 2001, 4100

⁴⁹⁹ BilReG vom 04.12.2004, BGBl. I. 2004, 3166

⁵⁰⁰ BilMoG vom 25.05.2009, BGBl. I. 2009, 1102

den letzten fünf Jahren vor. Für Unternehmen von öffentlichem Interesse gilt nach Art. 4 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO eine Einnahmengrenze von 15%, allerdings bezogen auf die letzten drei Geschäftsjahre mit der Rechtsfolge einer Informations- und Beratungspflicht mit dem Prüfungsausschuss sowie eine Begrenzung der Honorare aus Nichtprüfungsleistungen auf 70% der Honorare aus Abschlussprüfungen nach Art. 4 Abs. 2 EU-Abschlussprüfer-VO. Zusammengefasst bestehen folgende Unterschiede:

Regelungen zur finanziellen Abhängigkeit	§ 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB	Art. 4 EU-Abschlussprüfer-VO
Tatbestand	Erzielung von mehr als 30% der Gesamteinnahmen aus beruflicher Tätigkeit in den letzten fünf Jahren und Prognose der Überschreitung der 30%-Grenze auch im laufenden Geschäftsjahr.	Die insgesamt gezahlten Honorare in jedem der letzten drei Geschäftsjahre gehen über 15% der insgesamt vereinnahmten Honorare hinaus.
Relevante Zahler	Geprüfte Gesellschaft und Unternehmen, an denen diese mehr als 20% der Anteile besitzt Problem: Addition der Einnahmen (vgl. Ausführungen unter Kapitel 4, D.V.1)	Nur Einnahmen von geprüfter Gesellschaft
Rechtsfolge	Ausschluss des Abschlussprüfers	Information und Beratung mit Prüfungsausschuss, ggf. Verlängerung für weitere zwei Jahre
gilt für	<ul style="list-style-type: none"> - Wirtschaftsprüfer - Ehegatten oder Lebenspartner - Gemeinsame Berufsausübung (Sozietätsklausel) - Wirtschaftsprüfungsgesellschaft - Konzernabschlussprüfer 	<ul style="list-style-type: none"> - Abschlussprüfer - Prüfungsgesellschaft - Konzernabschlussprüfer

Tabelle 7: Vergleich der Regelungen zur finanziellen Unabhängigkeit nach § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB und Art. 4 EU-Abschlussprüfer-VO

Regelungen zur finanziellen Abhängigkeit	[§ 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB]	Art. 4 EU-Abschlussprüfer-VO
Tatbestand	keine Differenzierung in § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB nach Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen; d.h. keine explizite Begrenzung für Honorare aus Nichtprüfungsleistungen	Honorare für in drei oder mehr aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren erbrachte Nichtprüfungsleistungen werden auf 70% des Durchschnitts der in den letzten drei Geschäftsjahren durchschnittlich für Abschlussprüfungen gezahlten Honorare begrenzt.

Regelungen zur finanziellen Abhängigkeit	[§ 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB]	Art. 4 EU-Abschlussprüfer-VO
Relevante Leistungsempfänger	keine explizite Regelung	<ul style="list-style-type: none"> - geprüftes Unternehmen - dessen Muttergesellschaft - beherrschte Unternehmen
Rechtsfolge	keine explizite Regelung	Begrenzung der zulässigen Honorare
gilt für	keine explizite Regelung	<ul style="list-style-type: none"> - Abschlussprüfer - Prüfungsgesellschaft

Tabelle 8: Vergleich der Regelungen zur finanziellen Unabhängigkeit nach § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB nach Art. 4 EU-Abschlussprüfer-VO

Zweck der Regelungen zur Begrenzung finanzieller Abhängigkeiten ist grundsätzlich die Verhinderung einer finanziellen Abhängigkeit des Abschlussprüfers von dem Prüfungsmandanten. Grundsätzlich erscheint hier eine Differenzierung hinsichtlich der zulässigen Honorargrenzen nach Art und Größe des geprüften Unternehmens sachgerecht. Bei dem in vorstehenden Gliederungspunkt A beschriebenen Unternehmen, denen aus verschiedenen Gründen ebenfalls eine erhebliche Bedeutung zukommt, die gleichen Maßstäbe anzusetzen, wie bei mittleren, kleinen und Kleinstunternehmen, stellt sich hingegen als problematisch dar, denn auch diese Unternehmen dürften regelmäßig in großem Umfang lukrative Aufträge für Nichtprüfungsleistungen vergeben, so dass hier gleichermaßen eine Gefährdung für Unabhängigkeit besteht.

Sinnvoll erscheint es auch, generell die Honorare für Nichtprüfungsleistungen zu begrenzen und dafür das Verhältnis zu Honoraren für die Abschlussprüfung heranzuziehen. Eine solche Regelung führt dazu, dass der Abschlussprüfung die größere Bedeutung zugemessen wird. Zudem werden nach der Regelung in Art. 4 Abs. 2 EU-Abschlussprüfer-VO neben dem geprüften Unternehmen auch Leistungen für dessen Muttergesellschaft oder beherrschte Unternehmen berücksichtigt. Bei der Berechnung der zulässigen Honorare für Nichtprüfungsleistungen (15%-Grenze nach Art. 4 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO) kommt es hingegen nur auf die von der geprüften Gesellschaft gezahlten Honorare an, was sinnvoll erscheint, da über die 70%-Grenze nach Absatz 2 eine Begrenzung geschaffen wird.

Insgesamt stellen sich die neuen Regelungen des EU-Abschlussprüfer-VO im Vergleich zu § 319 Abs. 3 Nr. 5 HGB - wie in der Tabelle 8 aufgezeigt - als praktikabler dar. Die bislang nicht eindeutig geklärte Fragestellung, welche Einnahmen von welchen Unternehmen im Konzern

zu berücksichtigen sind und ob diese ggf. zu addieren sind, wurde nunmehr eindeutig geklärt. Auch sieht die EU-Abschlussprüfer-VO keine Erstreckung auf Ehegatten oder Lebenspartner, die sich den vorangegangenen Untersuchungen als problematisch erwiesen hatte, vor. Ebenso wurden viele der sich in Bezug auf den Konzernabschlussprüfer nach den vorangegangenen Untersuchungen ergebenden Fragestellungen durch die Regelungen des Art. 4 EU-Abschlussprüfer-VO geklärt.

Vor diesem Hintergrund stellt es sich als nicht sachgerecht dar, dass sonstige zur Aufstellung eines Jahresabschlusses verpflichtete Unternehmen - einschließlich, derer, die nach den vorangegangenen Feststellungen eine besondere Bedeutung haben - einer Regelung unterliegen, die zahlreiche Fragen aufwirft und insbesondere im Hinblick auf die Einbeziehung bestimmter Unternehmen und Personen zu widersprüchlichen Ergebnissen führt. Es sollte daher eine ihrem Umfang nach für alle Unternehmen geltende Norm in das HGB eingefügt werden, die entsprechend Art. 4 EU-Abschlussprüfer-VO regelt, welche Honorare ein Abschlussprüfer zulässiger Weise mit seinem Prüfungsmandanten vereinbaren darf. Hinsichtlich der Honorargrenzen sollte dann zwischen den verschiedenen Unternehmen differenziert werden, wobei bei Unternehmen von öffentlichem Interesse die niedrigste Honorargrenze (wie jetzt 15%) angesetzt werden sollte, bei den sonstigen Unternehmen von Bedeutung nach den Feststellungen unter Gliederungspunkt A dieses Kapitels eine mittlere Grenze (z.B. 20%) und bei mittleren, kleinen und Kleinstunternehmen eine höhere Honorargrenze (wie jetzt 30%). Die 70%-Grenze des Art. 4 Abs. 2 EU-Abschlussprüfer-VO, die das Verhältnis zwischen Prüfungsleistungen und Nichtprüfungsleistungen regelt und den Umfang von Nichtprüfungsleistungen innerhalb eines Konzerns begrenzt, sollte für alle Unternehmen gleichermaßen gelten.

2. Erbringung von Nichtprüfungsleistungen

Strengere Anforderungen des § 319a HGB sollten auch für Familienkonzerne gelten, insb. Bezogen auf Erbringung von Nichtprüfungsleistungen, Grenzen für Einnahmen, etc. Hier rechtfertigt der nur teilweise abweichende Schutzzweck, nicht die unterschiedliche Behandlung von börsennotierten Unternehmen und nicht börsennotierten Familienkonzernen, die gleichwohl wegen ihrer Größe relevant sein können, aber die Grenzen für die Anwendung des PublG nicht erreichen. Zudem ist wegen der Größe dieser Unternehmen gleichermaßen der Schutzzweck des Schutzes der Öffentlichkeit berührt, auch wenn der Schutz der Anleger lediglich mittelbar betroffen sein könnte.

3. Interne Rotation

Eine Verpflichtung zur internen Rotation besteht für sonstige zur Aufstellung und Prüfung eines Jahresabschlusses verpflichtete Unternehmen nicht. Das heißt, dass der verantwortliche Prüfungspartner einer Prüfungsgesellschaft bei einem sonstigen Unternehmen von Bedeutung unter Umständen für die gesamte Dauer seiner beruflichen Tätigkeit die Abschlussprüfung dieses Unternehmens durchführen könnte. Hingegen sieht der für Unternehmen von öffentlichem Interesse geltende Art. 17 Abs. 7 EU-Abschlussprüfer-VO eine Verpflichtung zur internen Rotation vor, wenn ein Abschlussprüfer in sieben oder mehr Fällen für die Abschlussprüfung verantwortlich war. Zweck der Verpflichtung zur internen Rotation ist die Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers durch eine auf der langjährigen Zusammenarbeit beruhende Abhängigkeit sowie eine gesteigerte Betriebsblindheit.⁵⁰¹ Diese Gefahr besteht gleichermaßen bei allen Unternehmen, wobei die Auswirkungen bei den sonstigen Unternehmen von Bedeutung nach Gliederungspunkt A dieses Kapitels ähnlich schwerwiegend sein dürften, wie bei Unternehmen von öffentlichem Interesse. Allein die nach bestehender Rechtslage denkbare Vorstellung, dass ein Wirtschaftsprüfer seine gesamte berufliche Laufbahn durchgehend die Konzernabschlüsse beispielsweise der Schwarz Gruppe mit einem jährlichen Umsatz in Höhe von 67.600 Mio. EUR prüfen dürfte, erscheint sachlich nicht angemessen. In diesem Beispielsfall erscheint es nicht unwahrscheinlich, dass ein Wirtschaftsprüfer nach 30 Jahren als Abschluss- bzw. Konzernabschlussprüfer eine sehr enge, seine Unabhängigkeit beeinträchtigende Verbindung zu seinem Prüfungsmandanten aufgebaut hat.

Auch hier sollte grundsätzlich für alle Unternehmen eine Verpflichtung des Abschlussprüfers zur internen Rotation entsprechend einer einheitlichen Regelung nach Maßgabe von Art. 17 Abs. 7 EU-Abschlussprüfer-VO bestehen. Bei mittleren Unternehmen hingegen ist zu berücksichtigen, dass diese häufig von in Einzelpraxen tätigen Wirtschaftsprüfern oder kleinen Prüfungsgesellschaften geprüft werden. Diese Wirtschaftsprüfer hätten mangels anderer als verantwortlicher Prüfungspartner in Betracht kommender Berufsträger einen Wettbewerbsnachteil. Der Abschlussprüfer solcher Unternehmen sollte daher von der Verpflichtung zur internen Rotation ausgenommen werden. Bei Großunternehmen, deren Abschlussprüfung in der Regel von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften vorgenommen wird,

⁵⁰¹ vgl. Velte, DStR 2014, S. 1688 f., Velte/Freidank, EJLE 2014; Michel, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, S. 323; Erwägungsgrund 21 zu Art. 17 EU-Abschlussprüfer-VO

erscheint eine Verpflichtung zur internen Rotation zugunsten einer Steigerung der Qualität der Abschlussprüfung und der Verhinderung einer zu großen Abhängigkeit hingegen angebracht. Denkbar wäre es hier unter den der Definition des Großunternehmens nach § 267 Abs. 3 HGB eine weitere Differenzierung hinsichtlich der Dauer der Rotationsfrist vorzunehmen, indem der Abschlussprüfer eines sonstigen Großunternehmens zum Beispiel nach 10 Jahren rotieren muss während den Abschlussprüfer - insbesondere aber der Konzernabschlussprüfer - eines Unternehmens bzw. Konzerns mit Umsätzen in der Größenordnung eines DAX-Unternehmens den gleichen Vorschriften unterliegen sollte, wie ein Unternehmen von öffentlichem Interesse. Gleiches sollte für sonstige Unternehmen von besonderer Bedeutung aus dem Finanzsektor oder einem anderen öffentlich relevanten Bereich entsprechend Gliederungspunkt A dieses Kapitels gelten. Auch hier erscheint eine grundsätzliche Verpflichtung zur internen Rotation ab einer gewissen Größenordnung entsprechend Art. 17 Abs. 7 HGB und nach einer längeren Frist bei Unterschreiten dieser Größenordnung angebracht.

4. Externe Rotation

Die Verpflichtung zur externen Rotation war wegen ihrer Auswirkungen auf das geprüfte Unternehmen aufgrund von möglicherweise erhöhten Einarbeitungskosten für den Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft über viele Jahre hinweg kontrovers diskutiert worden.⁵⁰² Erstmals wurde mit Art. 17 Abs. 1 EU-Abschlussprüfer-VO eine Verpflichtung zur externen Rotation nach grundsätzlich zehn Jahren begründet, die über die nationale Umsetzung in § 318 Abs. 1a HGB i.V.m. § 6 Abs. 1 PublG auch für solche Unternehmen gilt, die in den Anwendungsbereich des PublG fallen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes darf die Prüfungsgesellschaft für mindestens vier Jahre kein Mandat annehmen.

Eine solche Verpflichtung zur externen Rotation führt einerseits dazu, dass eine andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaft das Prüfungsmandat übernimmt und mit einem neuen Blick an den Prüfungsgegenstand herangeht. Vor allem wird mit einer verpflichtenden externen Rotation eine Möglichkeit - insbesondere aber auch mit der Möglichkeit zur Verlängerung der Rotationsfrist durch Joint-Audits nach Art. 17 Abs. 4 Buchstabe b EU-Abschlussprüfer-VO - die Möglichkeit geschaffen, dass auch andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften Zugang zu

⁵⁰² Zum Meinungsstand siehe Ausführungen in Kapitel 4, D.II.3 und E.I. und II.

den Prüfungsmandaten dieser Unternehmen erhalten.⁵⁰³ Im Hinblick auf eine Förderung des Wettbewerbs erscheint eine externe Rotation somit ein positives Instrument darzustellen. Andererseits können die Auswirkungen auf das betroffene Unternehmen durch erhöhte Kosten oder die Prüfungsgesellschaft durch Verlust des Prüfungsmandanten erheblich sein. Insbesondere bei kleineren Prüfungsgesellschaften, die regelmäßig auch kleinere Unternehmen prüfen, dürften die Honorarverluste durch Wegfall eines Prüfungsmandanten wegen der Verpflichtung zur externen Rotation erheblich sein. Insofern erscheint es sachgerecht, eine Verpflichtung zur externen Rotation nur bei Vorliegen besonderer Umstände - wie der Klassifizierung als Unternehmen von öffentlichem Interesse - zu begründen. Es ist daher als sachlich zutreffend zu bewerten, dass mittlere, kleine und Kleinstunternehmen nicht der Verpflichtung zur externen Rotation unterliegen. Auch Großunternehmen im Sinne von § 267 Abs. 3 HGB sollten nicht generell zur externen Rotation ihrer Prüfungsgesellschaft verpflichtet sein, da die Spanne der betroffenen Unternehmen sehr groß ist. Ein Großunternehmen nach § 267 Abs. 3 HGB liegt bereits bei einer Mitarbeiterzahl von über 250 und einer Bilanzsumme von mehr als ca. 20 Mio. EUR oder mehr als ca. 40 Mio. EUR Umsatzerlösen vor. Eine gänzlich andere Größenordnung stellen hingegen die ihrer Größe nach mit einem DAX-Unternehmen vergleichbaren Großunternehmen, wie die in diesem Kapitel unter A.IV. beschriebenen umsatzstärksten nicht börsennotierten Unternehmen dar. Wegen ihrer Größe und ihrer gesamtwirtschaftlichen Bedeutung sollte auch für diese Unternehmen eine Verpflichtung zur externen Rotation der Prüfungsgesellschaft bestehen. Gleiches gilt für die in diesem Kapitel unter A.II. beschriebenen Unternehmen der Finanzbranche. Diese Unternehmen müssen bereits im Rahmen des Erlaubnisverfahrens bei der BaFin ein bestimmtes Mindestkapital vorweisen. Zudem liegt die Geschäftstätigkeit dieser Unternehmen gerade im Umgang mit Kundengeldern, so dass auch hinsichtlich dieser Gruppe von Unternehmen ein sachlicher Grund besteht, die Unabhängigkeit der Abschlussprüfung zu stärken. Wegen öffentlichen ihrer Bedeutung gilt Gleiches für die in diesem Kapitel unter A.III. beschriebenen Unternehmen, die Leistungen im Bereich der öffentlichen Infrastruktur erbringen. Auch wenn sich hier argumentieren ließe, dass diese Unternehmen bereits der Finanzaufsicht unterliegen, hat die Wirtschaftskrise der Jahre 2007 bis 2009 gezeigt, dass der Qualität von Abschlussprüfungen eine wichtige Rolle zukommt.

⁵⁰³ Erwägungsgrund 21 zu Art. 17 EU-Abschlussprüfer-VO

II. Einrichtung von Prüfungsausschüssen

Gemäß § 324 Abs. 1 HGB sind grundsätzlich alle Unternehmen, die kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d sind und keinen Aufsichts- oder Verwaltungsrat haben, der die Voraussetzungen des § 100 Abs. 5 des Aktiengesetzes erfüllen muss, verpflichtet, einen Prüfungsausschuss („Audit Committee“) einzurichten. Hat das Unternehmen bereits einen Aufsichtsrat oder Verwaltungsrat, der die Voraussetzungen des § 100 Abs. 5 AktG erfüllt und mit den Aufgaben des Prüfungsausschusses nach § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG befasst ist, bedarf es nicht zusätzlich der Einrichtung eines Prüfungsausschusses.

Die einem Prüfungsausschuss zugewiesenen Aufgaben können dann auch vom Aufsichts- oder Verwaltungsrat einer kapitalmarktorientierten Gesellschaft übernommen werden, wenn dieser die für Prüfungsausschüsse aufgestellten Anforderungen bezüglich Aufgaben und Besetzung erfüllt (§ 100 Abs. 5 AktG). In jedem Fall ist die Einrichtung eines Gremiums erforderlich, das den Anforderungen an einen Prüfungsausschuss genügt. § 324 Abs. 2 HGB regelt die wesentlichen Anforderungen an einen Prüfungsausschuss in Bezug auf die Abschlussprüfung. Danach müssen die Mitglieder in ihrer Gesamtheit mit dem Sektor, in dem das Unternehmen tätig ist, vertraut sein. Die Mehrheit der Mitglieder, darunter der Vorsitzende, muss unabhängig sein und mindestens ein Mitglied muss über Sachverstand auf den Gebieten Rechnungslegung oder Abschlussprüfung verfügen. Zu den wesentlichen Aufgaben des Prüfungsausschusses gehört die Überwachung des Abschlussprüfers und seiner Unabhängigkeit (§ 107 Abs. 3 Satz 3 AktG). Zudem ist die Position des Prüfungsausschusses durch Zuweisung weiterer Aufgaben und Befugnisse durch die EU-Abschlussprüfer-VO erheblich gestärkt worden. Wie in Kapitel 4, D.II. und V.2 (S. 58) im Einzelnen beschrieben, ist vor der Beauftragung der ausnahmsweise zulässigen Nichtprüfungsleistungen im Sinne des Art. 5 EU-Abschlussprüfer-VO das Einverständnis des Prüfungsausschusses erforderlich. Ebenso ist der Prüfungsausschuss nach Art. 17 EU-Abschlussprüfer-VO bei der Wahl des Abschlussprüfers und der Ausschöpfung der bestehenden Möglichkeiten zur Verlängerung der Frist zur externen Rotation sowie bei der zulässigen Überschreitung der Honorargrenzen des Art. 4 EU-Abschlussprüfer-VO und dem Verfahren zur Auswahl des Abschlussprüfers nach Art. 16 EU-Abschlussprüfer-VO stärker zu beteiligen.

Die Einrichtung eines Prüfungsausschusses bzw. eines entsprechenden Organs, das durch die Zugehörigkeit eines „Financial Expert“ in die Lage versetzt wird, tatsächlich und unabhängig von der Geschäftsführung zu kontrollieren, ob die Abschlussprüfung den gesetzlichen

Voraussetzungen entsprechend durchgeführt wird, dürfte das System und die Wirkung der Abschlussprüfung erheblich stärken. Gerade das Erfordernis des “Financial Expert“ führt dazu, dass das Gremium des Prüfungsausschusses seine Aufgaben mit der erforderlichen Fachkenntnis wahrnehmen kann und somit eine bessere Kontrolle der Geschäftsführung ermöglicht wird. Dieser positive Effekt würde sich auch bei den anderen unter Gliederungspunkt A dieses Kapitels aufgeführten Unternehmen bemerkbar machen und zu einer erheblichen Qualität der Verbesserung der Abschlussprüfung beitragen. Die Nachteile durch die Einrichtung eines zusätzlichen Gremiums nach dem Vorbild eines Prüfungsausschusses, die in dem erhöhten personellen Aufwand liegen, dürften für die anderen Unternehmen von besonderer Bedeutung hinnehmbar sein, da auch diese Unternehmen eine gewisse Größe aufweisen und bei diesen Unternehmen das öffentliche Interesse an einer funktionierenden Abschlussprüfung gegenüber dem Mehraufwand des Unternehmens durch die Einhaltung der strengeren gesetzlichen Anforderungen an die Abschlussprüfung überwiegen dürfte. Im Hinblick auf sonstige Unternehmen, die nicht dem Finanzsektor angehören oder von erheblicher infrastruktureller Bedeutung sind, könnte eine Differenzierung anhand der Größe vorgenommen werden. Für die ihrer Größe nach mit einem DAX-Unternehmen vergleichbaren Großunternehmen, wie die in diesem Kapitel unter A.IV. beschriebenen umsatzstärksten nicht börsennotierten Unternehmen, sollten in jedem Fall die strengeren gesetzlichen Anforderungen gelten. Auch erscheint es nicht unangemessen, generell in Großunternehmen nach § 267 Abs. 3 HGB, die eine Mitarbeiterzahl von über 250 und eine Bilanzsumme von mehr als 19,250 Mio. EUR oder mehr als 38,5 Mio. EUR Umsatzerlösen aufweisen, die Einrichtung eines Prüfungsausschusses bzw. eines vergleichbaren Gremiums vorzusehen, wobei bei diesen Unternehmen über geringere Anforderungen in der konkreten Ausgestaltung nachgedacht werden könnte.

III. Zusätzlicher Bericht

Der Abschlussprüfer eines Unternehmens von öffentlichem Interesse hat gemäß Art. 11 EU-Abschlussprüfer-VO dem Prüfungsausschuss einen zusätzlichen schriftlichen Bericht vorzulegen, der neben zahlreichen Angaben zur Prüfung insbesondere die Erklärung über die Unabhängigkeit nach Art. 6 Abs. 2 Buchstabe a EU-Abschlussprüfer-VO, Angaben zu den an der Abschlussprüfung beteiligten verantwortlichen Prüfungspartnern, Hinweise auf etwaige Netzwerkstatbestände sowie Erklärungen über die Kommunikation mit dem Prüfungsausschuss enthält. Im deutschen Recht sah § 321 HGB bereits einen ähnlichen Prüfungsbericht vor, der jedoch die für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers relevanten Angaben nicht enthielt. Der

deutsche Gesetzgeber hat die Vorgaben des Art. 11 EU-Abschlussprüfer-VO in das nationale Normengefüge integriert, indem nunmehr in § 321 HGB zwischen sonstigen Unternehmen und Unternehmen von öffentlichem Interesse differenziert wird und die Vorgaben des Art. 11 EU-Abschlussprüfer-VO bei Unternehmen von öffentlichem Interesse in Bezug genommen werden.⁵⁰⁴

Bis zum Inkrafttreten der EU-Abschlussprüfer-VO gab es lediglich die Verpflichtung zur Abgabe einer Unabhängigkeitserklärung nach Ziffer 7.2.1 des DCGK und die berufsrechtliche Verpflichtung des § 49 WPO zur Versagung der Tätigkeit. Wie unter Kapitel 3, B.VI. beschrieben, ist die Verpflichtung des Abschlussprüfers, die für die Beurteilung seiner Unabhängigkeit relevanten Erwägungen zu dokumentieren und gegenüber der zu prüfenden Gesellschaft offenzulegen als ein wesentliches Instrument für die Einhaltung der gesetzlichen Anforderungen zu bewerten. Entsprechend ist, wie bereits ausgeführt, die Verpflichtung nach § 21 Abs. 3 BS WP/vBP, während der Dauer des Auftrages die Unabhängigkeit regelmäßig zu prüfen und etwaige festgestellte kritische Sachverhalte in den Arbeitspapieren zu dokumentieren, nicht ausreichend. Die Dokumentation in den Arbeitspapieren, die regelmäßig nicht für die Herausgabe an den Prüfungsmandanten bestimmt sind⁵⁰⁵, führt gerade nicht zu dem mit der Offenlegung verbundenen positiven Effekt.

Da die Erstellung eines den Vorgaben der Art. 11 EU-Abschlussprüfer-VO entsprechenden Berichts aber gerade ein wesentliches Instrument für den Prüfungsausschuss darstellt, die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und etwaige relevante Umstände oder Erwägungen nachvollziehen und prüfen zu können, erscheint es sachgerecht, diese Vorgaben auch auf die unter Gliederungspunkt A dieses Kapitels beschriebenen anderen Unternehmen von besonderer Bedeutung zu beziehen, sofern diese nicht bereits ohnehin aufgrund der Anwendung der IDW bzw. ISA Standards zur Abgabe einer Unabhängigkeitserklärung verpflichtet sind. Der Aufwand für den Abschlussprüfer, während der Dauer des Auftrages seine Unabhängigkeit regelmäßig zu prüfen und etwaige festgestellte kritische Sachverhalte zu dokumentieren, erscheint überschaubar, da der Abschlussprüfer Unabhängigkeit von der Klassifizierung als Unternehmen von öffentlichem Interesse bereit jetzt nach § 21 Abs. 3 BS WP/vBP entsprechende Sachverhalte in den Arbeitspapieren zu dokumentieren hat. Diese Dokumentation müsste dann in einer zur Herausgabe an den Prüfungsmandanten vorgesehenen

⁵⁰⁴ RegE AREG vom 11.01.2016, BT-Drucks. 18/7219, S. 50

⁵⁰⁵ Siehe Ausführungen zur Problematik der Herausgabe der Arbeitspapiere unter Kapitel 3, B.VI.

Form aufbereitet werden. Ob in jedem Fall ein den Vorgaben von Art. 11 EU-Abschlussprüfer-VO entsprechender zusätzlicher Bericht erforderlich ist, sollte im Einzelnen untersucht und abgewogen werden. Hier erscheint es denkbar, zum Beispiel, Großunternehmen nach § 267 Abs. 3 HGB, die ihrer Größe nach nicht mit einem DAX-Unternehmen vergleichbar sind, oder kleinere Unternehmen im Bereich der Finanzwirtschaft von den gesetzlichen Anforderungen des Art. 11 EU-Abschlussprüfer-VO - nicht aber von der Verpflichtung zur Abgabe der Unabhängigkeitserklärung - auszunehmen.

D. Zwischenergebnis

Die vorangegangenen Untersuchungen haben gezeigt, dass auch andere Unternehmen als börsennotierte Unternehmen sowie die aufgrund der EU-Abschlussprüfer-RL in den Anwendungsbereich der EU-Abschlussprüfer-VO einbezogenen Banken und Versicherungen eine vergleichbare Bedeutung für die Öffentlichkeit und die Wirtschaft haben können. Auch bei einigen dieser Unternehmen könnte eine Systemrelevanz vergleichbar mit der Bedeutung von Banken und Versicherungen angenommen werden, was dazu führt, dass ein Zusammenbruch eines dieser Unternehmen erhebliche gesamtwirtschaftliche Folgen nach sich ziehen dürfte. Im Hinblick auf die gesetzlichen Anforderungen an die Abschlussprüfung hat sich gezeigt, dass zwischen Unternehmen von öffentlichem Interesse und sonstigen prüfungspflichtigen Unternehmen erhebliche Unterschiede bestehen. Auch hat die Anpassung der gesetzlichen Regelungen zur Abschlussprüfung aufgrund der EU-Abschlussprüfer-VO und der EU-Abschlussprüfer-RL durch den deutschen Gesetzgeber dazu geführt, dass für Unternehmen von öffentlichem Interesse nunmehr die klareren Anforderungen gelten, während für sonstige prüfungspflichtige Unternehmen die bisherigen Regelungen des § 319 HGB unverändert fortgelten mit den in Kapitel 4, C, beschriebenen Defiziten. Insbesondere hat die vorstehende Untersuchung aber ergeben, dass zahlreiche Regelungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse gleichermaßen auch für bestimmte andere Unternehmen von Bedeutung gelten sollen und dass hier eine Abwägung zwischen dem durch Anwendung der strengeren Regelungen entstehenden Mehraufwand und dem Interesse an einem funktionierenden System der Abschlussprüfung zu dem Ergebnis kommt, dass das Interesse an einer qualitativ hochwertigen Abschlussprüfung überwiegt.

Kapitel 6: Zusammenfassung der Ergebnisse und Ausblick

Die Rolle des Abschlussprüfers ist in den vergangenen Jahren insbesondere nach der Finanzkrise des Jahres 2007 erneut intensiv untersucht und diskutiert worden. Auf die Erkenntnisse dieser Diskussionen hat die Europäische Union mit der am 17.06.2016 anzuwendenden EU-Abschlussprüfer-VO (Verordnung (EU) Nr.537/2014) und der ebenfalls zum 17.06.2016 in nationales Recht umzusetzenden EU-Abschlussprüfer-RL (Richtlinie 2014/56/EU) reagiert und zahlreiche Änderungen im Bereich der Abschlussprüfung vorgeschrieben. Die Umsetzung dieser europäischen Vorgaben erfolgte zum 17.06.2016 in Deutschland durch das AReG und das APAREG. Im Ergebnis kann festgestellt werden, dass die neuen Regelungen ihren Zweck, die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des Abschlussprüfers selbst und der Institution der Abschlussprüfung zu gewährleisten, erfüllt haben.

Der Schwerpunkt der neuen Regelungen liegt jedoch auf den sogenannten Unternehmen von öffentlichem Interesse (Public Interest Entity/ PIE). Für sonstige zur Aufstellung eines Jahresabschlusses verpflichtete Unternehmen gab es im Bereich der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers keine nennenswerten Änderungen. Hier gelten die unverändert die Ausschlussgründe des § 319 HGB, die sich insbesondere im Hinblick auf ihre Anwendung im Konzern als unzureichend und inkonsistent erwiesen haben, da erhebliche Unklarheiten in Bezug auf die Bestimmung des Kreises verbundener Unternehmen sowie des Kreises der hinsichtlich des Vorliegens eines Ausschlussgrundes zu berücksichtigenden Unternehmen bestehen. Zudem führen die Erstreckungsregelungen der gesetzlichen Ausschlussgründe - insbesondere auf Ehegatten und Lebenspartner - im Zusammenhang mit dem unklaren Anwendungsbereich im Konzern zu unklaren und zum Teil den Wirtschaftsprüfer in seiner Berufsausübung auch unangemessen einschränkenden Ergebnissen. Gerade in Bezug auf den Ausschluss des Konzernabschlussprüfers wäre eine, die Umstände des Einzelfalles berücksichtigende, Regelung einhergehend mit gestärkten Transparenzregelungen für die Zusammenarbeit der an der Abschlussprüfung Beteiligten gegenüber einer starren entsprechenden Anwendung der Ausschlussgründe auf den Konzernabschlussprüfer vorzugswürdig. Darüber hinaus erscheint es langfristig sinnvoll, auch die für sonstige zur Abschlussprüfung verpflichtete Unternehmen geltenden Ausschlussgründe an die Systematik der klareren Vorgaben für Unternehmen von öffentlichem Interesse aus der EU-Abschlussprüfer-VO anzupassen.

Für Unternehmen von öffentlichem Interesse führten die EU-Abschlussprüfer-VO und die EU-Abschlussprüfer-RL zu erheblichen, grundsätzlich als positiv zu bewertenden Änderungen der rechtlichen Rahmenbedingungen für die Durchführung von Abschlussprüfungen. Zudem hatte die Untersuchung der für Unternehmen von öffentlichem Interesse bis zum 16.06.2016 geltenden Ausschlussgründe des § 319a HGB a.F., aber auch in Verbindung mit § 319b HGB, zahlreiche Unklarheiten hinsichtlich des Kreises der für das Vorliegen eines Ausschlussgrundes zu berücksichtigenden Unternehmen ergeben. Zudem gingen auch die Ausschlussgründe für Unternehmen von öffentlichem Interesse teilweise in Bezug auf den Abschlussprüfer des Einzelabschlusses zu weit. Dieser Effekt verstärkte sich aufgrund der entsprechenden Anwendung auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses durch die Vielzahl der ggf. zu berücksichtigenden Unternehmen. Der herausgearbeitete Lösungsansatz, eine einzelfallbezogene Entscheidung des Vorliegens eines Ausschlussgrundes einhergehend mit gestärkten Anforderungen an Zusammenarbeit und Transparenz wurde durch die EU-Abschlussprüfer-VO teilweise umgesetzt. Auch wurden in den neuen Vorgaben der EU-Abschlussprüfer-VO zum Ausschluss von der Abschlussprüfung zahlreiche Unklarheiten hinsichtlich des Kreises der zu berücksichtigenden Unternehmen in einem Konzern sowie der zu berücksichtigenden Personen beseitigt. Insbesondere kommt es nicht mehr darauf an, ob ein Ehegatte oder Lebenspartner einen Ausschlussgrund verwirklicht. Dieser Erstreckungstatbestand hat zu unangemessenen Ergebnissen geführt und tut dies bei Non-PIEs noch immer, da sowohl der betroffenen Abschlussprüfer selbst als auch sein als Abschlussprüfer tätiger Ehegatte oder Lebenspartner von Berufs wegen zur Verschwiegenheit verpflichtet ist und sich ohne Verletzung dieser Verschwiegenheitspflicht nicht über etwaige Prüfungsmandate austauschen dürfte. Die Einfügung der neuen europäischen Vorgaben in das deutsche Recht, insbesondere durch Einfügung von Regelungen zur Ausübung von Mitgliedstaatenwahlrechten in § 319a HGB überzeugt jedoch nicht, da durch die Umsetzung neue Unklarheiten geschaffen und eine inhaltlich und qualitativ abweichende Systematik von Ausschlussgründen für Unternehmen von öffentlichem Interesse und sonstige zur Abschlussprüfung verpflichtete Unternehmen geschaffen wurde. Vor diesem Hintergrund erscheint es geboten, langfristig die Regelungen zum Ausschluss des Abschlussprüfers in den §§ 319, 319a und 319b HGB grundlegend zu überarbeiten.

Ein wesentliches Instrument zur Gewährleistung und Beurteilung einer angemessenen Abwägung, ob ein Abschlussprüfer insbesondere im Konzern wegen bestimmten persönlichen oder geschäftlichen Beziehungen zu einem Konzernunternehmen ausgeschlossen ist, stellt dessen Verpflichtung zur Offenlegung gegenüber den für seine Bestellung und Überwachung

zuständigen Organen dar. Hier hat die Untersuchung im Rahmen dieser Arbeit ergeben, dass die Dokumentations- und Offenlegungspflichten im Nachgang der Abschlussprüfung durch die nach § 321 Abs. 4a HGB im Prüfungsbericht bzw. nach Art. 11 EU-Abschlussprüfer-VO im zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss abzugebende Erklärung über die Unabhängigkeit ein ausreichendes Maß an Transparenz gewährleisten. Bei Annahme des Prüfungsmandats oder während der Laufzeit hingegen fehlt es jedenfalls für Non-PIE an einer entsprechenden Verpflichtung des Abschlussprüfers, sich gegenüber den Zuständigen Organen der zu prüfenden Gesellschaft zu seiner Unabhängigkeit zu erklären. Die standesrechtliche Regelung des § 21 Abs. 3 BS WP/vBP sieht lediglich eine Verpflichtung zur Dokumentation in den Arbeitspapieren vor. Auch in Art. 22b der durch die EU-Abschlussprüfer-RL geänderten Richtlinie 2006/46/EG (Abschlussprüferrichtlinie) wird lediglich eine Verpflichtung zur Beurteilung und Dokumentation etwaiger die Unabhängigkeit gefährdender Umstände vorgesehen. Eine Verpflichtung zur Offenlegung ähnlich der im DCGK für börsennotierte Unternehmen geforderten Unabhängigkeitserklärung besteht nicht. Auch für Unternehmen von öffentlichem Interesse besteht keine Verpflichtung zur Abgabe einer Unabhängigkeitserklärung vor Annahme des Mandates zur Abschlussprüfung oder bei Änderung der einer solchen Erklärung zugrunde liegenden Umstände. Die neue Regelung des Art. 6 Abs. 2 EU-Abschlussprüfer-VO stellt jedenfalls insoweit eine Verbesserung dar, als dass sich der Abschlussprüfer jährlich gegenüber dem Prüfungsausschuss über seine Unabhängigkeit erklären muss und etwaige Gefahren für seine Unabhängigkeit und zur Verminderung dieser Gefahren angewandeter Schutzmaßnahmen erklären muss. Dennoch sollte eine Erklärung zur Unabhängigkeit nach dem Vorbild der Unabhängigkeitserklärung des DCGK im Vorfeld der Abschlussprüfung - einschließlich einer Verpflichtung zur laufenden Aktualisierung - für alle Unternehmen verpflichtend sein, insbesondere, wenn sich ein Abschlussprüfer wegen des Nichtvorliegens der Besorgnis der Befangenheit auf die Generalklausel beruft. Eine solche Unabhängigkeitserklärung würde zum einen den Abschlussprüfer selbst zwingen, mögliche Ausschlussgründe vertieft zu prüfen und im Rahmen der schriftlichen Niederlegung zu reflektieren. Zudem würde es den verantwortlichen Organen der zu prüfenden Gesellschaft ermöglicht werden, die Überlegungen des Abschlussprüfers zu seiner Unabhängigkeit und etwaige Beziehung, Verbindungen, Verflechtungen, die zu berücksichtigen sind, besser bewerten zu können.

Die Stärkung der Rolle von Prüfungsausschüssen bzw. Aufsichtsräten, sofern im deutschen dualen System der Aktiengesellschaft nicht bereits ein Prüfungsausschuss eingerichtet wurde, und des Zusammenspiels zwischen Abschlussprüfer und dem für die Abschlussprüfung

verantwortlichen Organen der Gesellschaft ist als sehr positiv zu bewerten. Von den positiven Auswirkungen dieser Änderungen profitieren allerdings nur Unternehmen von öffentlichem Interesse. Die Beschränkung des Anwendungsbereichs auf Unternehmen von öffentlichem Interesse erscheint unbefriedigend, da insbesondere das Zusammenspiel zwischen Abschlussprüfer und den verantwortlichen Organen der zu prüfenden Gesellschaft für die Durchführung einer unabhängigen und qualitativ hochwertigen Abschlussprüfung von großer Bedeutung ist.

Ein bedeutendes Novum der am 17.06.2016 vollzogenen EU-Abschlussprüferreform war die erstmalige Einführung einer Verpflichtung zur externen Rotation nach einer grundsätzlichen Laufzeit 10 Jahren gemäß Art. 17 Abs. 1 EU-Abschlussprüfer-VO und den Verlängerungsmöglichkeiten der Laufzeit auf 20 Jahre durch die Durchführung eines öffentlichen Ausschreibungsverfahrens (Art. 17 Abs. 4 Buchstabe a EU-Abschlussprüfer-VO) bzw. auf 24 Jahre durch die Durchführung von Gemeinschaftsprüfungen (Art. 17 Abs. 4 Buchstabe b EU-Abschlussprüfer-VO). Im Zusammenhang mit der Wahl des Abschlussprüfers sieht die EU-Abschlussprüfer-VO auch zahlreiche neue Rechte und Pflichten des Prüfungsausschusses vor, die die Zusammenarbeit und Beteiligung des Prüfungsausschusses weiter stärken sollen. Die Verpflichtung zur externen Rotation nach Art. 17 EU-Abschlussprüfer-VO ist im Hinblick auf die Abschlussprüfung im Konzern weitestgehend klar formuliert. Hier wird sich insbesondere in der Praxis zeigen, ob das vom europäischen Gesetzgeber beabsichtigte Ziel, die vorherrschende Stellung der Big Four zugunsten kleinerer Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zurückzudrängen, tatsächlich erreicht wird.

Die grundsätzliche Fragestellung, ob die Differenzierung zwischen Unternehmen von öffentlichem Interesse und sonstigen zur Abschlussprüfung verpflichteten Unternehmen dürfte vor dem Hintergrund der zahlreichen und sehr begrüßenswerten Änderungen durch die seit dem 17.06.2016 vollzogene EU-Abschlussprüferreform 2014 neue Relevanz erlangt haben. Neben den börsennotierten Unternehmen hat der europäische Gesetzgeber Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen eine ähnliche Bedeutung beigemessen, die die Anwendung der strengeren für PIE geltenden Regelungen für Abschlussprüfungen erforderlich macht. Gleichwohl erscheint der Kreis der den strengeren Regelungen für PIE unterliegenden Unternehmen unter mehreren Gesichtspunkten als zu eng gefasst. Einige Regelungen sollten für einen größeren Kreis wirtschaftlich bedeutsamer Unternehmen und einige Regelungen sollten sogar für alle Unternehmen gelten.

Im Ergebnis lässt sich festhalten, dass die Regelungen der EU-Abschlussprüfer-RL und der EU-Abschlussprüfer-RL zu einer Verbesserung der bisherigen Rechtslage geführt haben und den gewünschten Zweck der Verbesserung der Qualität von Abschlussprüfungen sowie einer Stärkung des Vertrauens in die Institution der Abschlussprüfung zuträglich waren. Die deutsche Umsetzung der europäischen Vorgaben erscheint im Hinblick auf das systematisch auseinanderfallende Regelungsgefüge für PIE und Non-PIE verbesserungswürdig. Zudem wäre es zu begrüßen, wenn in den in dieser Arbeit aufgezeigten Punkten an einer weiteren Verbesserung der rechtlichen Rahmenbedingungen für die Abschlussprüfung gearbeitet werden würde.

Literaturverzeichnis

- Adler, Hans/ Düring, Walther/ Schmaltz, Kurt: Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Teilband 7, 6. Aufl., Stuttgart 2000 (zit.: Adler/Düring/Schmaltz 2000, Teilbd. 7)
- Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft: Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Bilanzrechtsreformgesetzes, BB 2004, S. 546, 548 (zit.: Arbeitskreis Bilanzrecht, Stellungnahme BilReG, BB 2004)
- Arens, Alvin A.: Auditing and assurance services: an integrated approach; includes coverage of the Sarbanes-Oxley Act and Section 404 audits., 11. Edition, Pearson/Prentice Hall, New Jersey 2006 (zit.: Arens, Auditing and assurance: an integrated approach)
- Baetge, Jörg/ Brötzmann, Ingo: Neue Regelungen des Regierungsentwurfs zum Bilanzrechtsreformgesetz zur Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, Der Konzern 2004, S. 724-732 (zit.: Baetge/Brötzmann, Der Konzern 2004)
- Baetge, Jörg/ Matena, Sonja: Normative Überlegungen zur Ausgestaltung der Abschlussprüfung im Lichte aktueller Unternehmenskrisen, in: Festschrift für Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Lück, Düsseldorf 2003, S. 179-203 (zit.: *Baetge/Matena*, FS Lück)
- Ballwieser, Wolfgang/ Coenenberg, Adolf G. /Wysocki, Klaus von (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Aufl., Stuttgart 2002 (zit.: Ballwieser/Coenenberg/Wysocki-HWRP/*Bearbeiter*)
- Barker, John: Der feine Club der Spießgesellen, unter [www.heise.de](http://www.heise.de/tp/r4/artikel/12/12667/1.html). vom 09.06.2002. Quelle: <http://www.heise.de/tp/r4/artikel/12/12667/1.html>, Abrufdatum: 14. Dezember 21017, 14:45, (zit.: Der feine Club der Spießgesellen, unter [www.heise.de](http://www.heise.de/tp/r4/artikel/12/12667/1.html). vom 09.06.2002)
- Baumbach, Adolf/ Hopt, Klaus J.: Handelsgesetzbuch, 38. Aufl., München 2018 (zit.: Baumbach/Hopt-HGB/*Bearbeiter*)
- Baumbach, Adolf/ Hueck, Alfred: Kommentar zum GmbHG, 21. Aufl., München 2017 (zit.: Baumbach/Hueck-GmbHG/*Bearbeiter*)
- Beckscher Bilanz-Kommentar: Kommentar zu §§ 238 bis 339, 342 bis 342e, Handels- und Steuerbilanz, 10. Aufl., München 2016 (zit.: Beckscher Bilanz-Kommentar/*Bearbeiter*)
- Blöink, Thomas/ Kumm, Nina: AReG-RefE: neue Pflichten zur Verbesserung der Qualität und Steigerung der Aussagekraft der Abschlussprüfung, BB 2015, S. 1067-1072 (zit.: Blöink/Kumm, BB 2015)
- Böcking, Hans-Joachim/ Gros, Marius/ Wallek, Christoph/ Worret, Daniel: Das Grünbuch „Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise“ – Ergebnisse der Konsultation, WPg 2011, S. 1159 (zit.: Böcking/Gros/Wallek/Worret, WPg 2011)

- Bormann, Michael: Unabhängigkeit des Abschlussprüfers: Aufgabe und Chance für den Berufsstand, BB 2002, S. 190-197 (zit.: Bormann, BB 2002)
- Ebke, Werner/ Paal, Boris: Die Unabhängigkeit des gesetzlichen Abschlussprüfers: Absolute Ausschlussgründe und ihre Auswirkungen auf den Prüfungsvertrag, ZGR 2005, S. 894-912 (zit.: Ebke/Paal, ZGR 2005)
- Ebke, Werner/ Seagon, Christopher/ Blatz, Michael: Internationale Finanzmarktkrise – Erfahrungen, Lehren, Handlungsbedarf, 2012, Heidelberg (zit.: Ebke/Seagon/Blatz, Internationale Finanzmarktkrise)
- Emmerich, Gerhard/ Schaum, Wolfgang: Die Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Act auf deutsche Abschlussprüfer – Berufsaufsicht, Registrierung, Unabhängigkeit, WPg 56. Jahrgang 2003, S. 677-691 (zit.: Emmerich/Schaum, WPg 2003)
- Erchinger, Holger/ Melcher, Winfried: Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Neuerungen im Hinblick auf die Abschlussprüfung und die Einrichtung eines Prüfungsausschusses, DB 2009, Beilage 05, S. 91-98 (zit.: Erchinger/Melcher, DB 2009/ Beilage 05)
- Ernst, Christoph/ Seidler, Holger: Kernpunkte des Referentenentwurfes eines Bilanzmodernisierungsgesetzes, BB 2007, S. 2557-2566 (zit.: Ernst/Seidler, BB 2007)
- Fleischer, Holger: Das Doppelmandat des Abschlussprüfers - Grenzen der Vereinbarkeit von Abschlussprüfung und Steuerberatung, DStR 1996, S. 759-764 (zit.: Fleischer, DStR 1996)
- Fockenbrock, Dieter, „Big Four“ Marktmacht der Wirtschaftsprüfer soll gebrochen werden, Handelsblatt, 13.10.2011, abrufbar unter <http://www.handelsblatt.com/unternehmen/handelskonsumgueter/big-four-marktmacht-der-wirtschaftspruefer-soll-gebrochen-werden/4750722.html>, zuletzt aufgesucht am 26.06.2018
- Gelhausen, Hans-Friedrich/ Fey, Gerd/ Kämpfer, Georg: Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Düsseldorf 2009 (zit.: Gelhausen/Fey/Kämpfer-BilMoG/Bearbeiter)
- Habersack, Mathias: Doppelzählung von Einzel- und Konzernabschlüssen im Rahmen der Vorschriften über die interne Rotation, NZG 2007, S. 373-381 (zit.: Habersack, NZG 2007)
- Haufe: HGB Bilanz-Kommentar, 6. Aufl., Freiburg 2015 (zit.: Haufe-Bilanz-Kommentar/Bearbeiter)
- Heidel, Thomas/ Schall, Alexander: Handkommentar zum HGB, 2. Aufl., Baden-Baden 2015 (zit.: Heidel/Schall-HGB/Bearbeiter)
- Heintzen, Markus: Der Deutsche Corporate Governance Kodex aus Sicht des deutschen Verfassungsrechts, ZIP 2004, S. 1933-1938 (zit.: Heintzen, ZIP 2004)
- Hense, Burkhard/ Ulrich, Dieter: WPO Kommentar, 2. Aufl., Düsseldorf 2013 (zit.: Hense/Ulrich-WPO/Bearbeiter)

- Henßler, Martin/ Prütting, Hanns: Kommentar zum Rechtsberatungsgesetz, 2. Aufl., München 2004 (zit.: Henßler/Prütting-RBerG/*Bearbeiter*)
- Herdegen, Matthias: Grundrisse des Europarechts, 15. Aufl., München 2013 (zit.: Herdegen, Grundzüge Europarecht)
- Baumbach, Adolf/ Hopt, Klaus J.: Kommentar zum HGB, 36. Aufl., München 2014 (zit.: Hopt/Merkt-HGB/*Bearbeiter*)
- Hüffer, Uwe: Aktiengesetz, 8. Aufl., München 2008 (zit.: Hüffer-AktG)
- IDW: Positionspapier zu den Inhalten und Zweifelsfragen der EU-Verordnung und der Abschlussprüferrichtlinie vom 05.04.2016 (zit. IDW, zu den Inhalten und Zweifelsfragen der EU-Verordnung und der Abschlussprüferrichtlinie)
- IDW: WP-Handbuch – Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 15. Aufl., Düsseldorf 2016 (zit.: WP-Handbuch/*Bearbeiter*)
- Jakob, Wolfgang: Interne Rotation bei der Abschlussprüfung: Reichweite des Ausschlusstatbestandes mit Blick auf freiwillige Abschlussprüfungen, BB 2005, S. 2455-2458 (zit.: Jakob, BB 2005)
- Kessler, Harald/ Leinen, Markus/ Strickmann, Michael: Handbuch BilMoG, 2. Aufl., Freiburg 2010 (zit.: Kessler/Leinen/Strickmann-Handbuch BilMoG/*Bearbeiter*)
- Koller, Ingo/ Kindler, Peter/ Roth, Wulf-Henning/ Morck, Winfried: Kommentar zu Handelsgesetzbuch HGB, 8. Aufl., München 2015 (zit.: Koller/Kindler/Roth/Morck-HGB/*Bearbeiter*)
- Kölner Kommentar: Kommentar zum Rechnungslegungsrecht (§§ 238-342e HGB), 1. Aufl., Köln 2010 (zit.: Kölner Komm.-Rechnungslegungsrecht/*Bearbeiter*)
- Küting, Karlheinz/ Pfitzner, Norbert/ Weber, Claus-Peter: Das neue deutsche Bilanzrecht, 2. Aufl., Stuttgart 2009 (zit.: Küting/Pfitzner/Weber-Neues BilR/*Bearbeiter*)
- Küting, Karlheinz/ Reuter, Michael: Prüferwechsel in Deutschland: Empirische Untersuchung der (Konzern-)Abschlussprüfer von in Deutschland börsennotierten Unternehmen, WPg 2007, S. 953-962 (zit.: Küting/Reuter, WPg 2007)
- Lanfermann, Georg/ Maul, Silja: Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Acts in Deutschland, DB 2006, S. 1505-1511 (zit.: Lanfermann/Maul, DB 2006)
- Lanfermann, Georg/ Maul, Silja: Neue Pflichten Anforderungen für Audit Committees, DB 2002, S. 1725-1732 (zit.: Lanfermann/Maul, DB 2002)
- Lenz, Hansrudi: Sarbanes-Oxley Act of 2002 – Abschied von der Selbstregulierung der Wirtschaftsprüfer in den USA, Betriebs-Berater, BB 57/2002, S. 2270-2275 (zit.: Lenz, BB 2002)
- Lenz, Hansrudi: Corporate Governance und Korruption. Wirtschaftsethische und moralökonomische Perspektiven der Bestechung und ihrer Bekämpfung, in Aufderheide,

- Detlef und Dabrowski, Martin (Hrsg.), Berlin 2005 (zit.: Lenz, Hansrudi: Corporate Governance und Korruption, 2005)
- Lorenzmeier, Stefan: Europarecht – Schnell erfasst, 4. Aufl., Heidelberg 2011 (zit.: Lorenzmeier, Europarecht)
- Lücke, Alexander/ Stöbener, Angela Regina/ Giesler, Martina: APAReG-RefE: Stärkung der Berufsaufsicht über die Wirtschaftsprüfer, Bilanzrecht und Betriebswirtschaft, Betriebs-Berater, BB 26/2015, S. 1578 (zit.: Lücke/Stöbener/Giesler, BB 2015)
- Ludewig, Rainer: Zur Berufsethik der Wirtschaftsprüfer, WPg 2003, S.1093-1099 (zit.: Ludewig, WPg 2003)
- Michel, Dirk: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Ein Vergleich der Regelungen des Handelsgesetzbuches sowie berufsrechtlicher Normen mit den europarechtlichen Vorgaben und den Regelungen des US-amerikanischen Sarbanes Oxley Act, Berlin 2014 (zit.: Michel, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers)
- Müller, Katrin: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers - Eine kritische Analyse der Vorschriften in Deutschland im Vergleich zu den Vorschriften der Europäischen Union, der IFAC und in den USA, Wiesbaden 2006 (zit.: Müller, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers)
- Münchener Kommentar: Kommentar zum Aktienrecht, Band 2, §§ 76-117, 4. Aufl., München 2014 (zit.: MüKo-AktG/Bearbeiter)
- Münchener Kommentar: Kommentar zum Bilanzrecht, Band 2, §§ 238-342e, 1. Aufl., München 2013 (zit.: MüKo-Bilanzrecht/Bearbeiter)
- Münchener Kommentar: Kommentar zum HGB, Band 4, 3. Aufl., München 2013 (zit.: MüKo-HGB/Bearbeiter)
- Peemöller, Volker H./ Oberste-Padberg, Stefan: Unabhängigkeit des Abschlussprüfers - Internationale Entwicklungen, DStR 2001, S. 1813-1820 (zit.: Peemöller/Oberste-Padberg, DStR 2001)
- Petersen, Karl/ Zwirner, Christian/ Brösel, Gerrit: Handbuch Bilanzrecht, 1.Aufl., Köln 2010 (zit.: Petersen/Zwirner/Brösel-Handbuch BilanzR/Bearbeiter)
- Quick, Reiner: Externe Pflichtrotation: eine adäquate Maßnahme zur Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers?, DBW 2004, S. 487-508 (zit.: Quick, DBW 2004)
- Quick, Reiner/ Warming-Rasmussen, Bent: Unabhängigkeit des Abschlussprüfers - Zum Einfluss von Beratungsleistungen auf Unabhängigkeitswahrnehmungen von aktionären, ZfB 2007, S. 1007-1033 (zit.: Quick/Warming-Rasmussen, ZfB 2007)
- Reuß, Udo: Was von den EU-Plänen einer Abschlussprüferreform möglicherweise übrig bleiben wird“, Serie Wirtschaftsprüfer und Abschlussprüfung unter www.haufe.de, 24.09.2013, abrufbar unter https://www.haufe.de/finance/steuern-finanzen/abschlussprueferreform-eu-plaene_190_199460.html (zit.: Reus, Serie Wirtschaftsprüfer und Abschlussprüfung unter www.haufe.de vom 24.09.2013)

- Ringleb, Henrik-Michael/ Kremer, Thomas/ Lutter, Marcus/ Werder, Axel: Kommentar zum DCGK, 5. Aufl., München 2014 (zit.: Ringleb/Kremer/Lutter/Werder-DCGK/Bearbeiter)
- Schmidt, Karsten/ Lutter, Marcus: Kommentar zum AktG, 3. Aufl., Hamburg und Bonn 2015 (zit.: Schmidt/Lutter-AktG/Bearbeiter)
- Staub, Hermann: Kommentar zum HGB, Band 7/1: §§ 316-330, 5. Aufl., Berlin 2010 (zit.: Staub-HGB/Bearbeiter)
- Strauch, Mark: Der Sarbanes-Oxley Act und die Entwicklungen im US-Aufsichtsrecht, NZG 2003, S. 952-956 (zit.: Strauch, NZG 2003)
- Streinz, Rudolf: Europarecht, 10. Aufl., Heidelberg 2016 (zit.: Streinz, Europarecht)
- Strieder, Thomas: Interne Rotation bei Abschlussprüfern: Sonderfragen zum Regelungskreis des § 319 Abs. 3 Nr. 6 HGB, BB 2003, S. 2227 ff. (zit.: Strieder, BB 2003, S. 2227, 2229)
- Studie der Aktionärsvereinigung Expert Corporate Governance Service (ECGS) vom 12. Oktober 2011 Studie der Aktionärsvereinigung ECGS, Artikel Handelsblatt
- Sunder, Shyam: Politisch-ökonomische Betrachtungen zum Zusammenbruch der Rechnungslegung in den USA, Die Wirtschaftsprüfung Jahrgang 56, 2003, S. 141-150 (zit.: Sunder, WPg 2003)
- Velte, Patrick/ Sepetauz, Karsten: Die Implementierung von Prüfungsausschüssen/Audit Committees des Aufsichtsrats/Board of Directors mit unabhängigen und finanzkompetenten Mitgliedern, JfB 2009, S. 123-174 (zit.: Velte/Sepetauz, JfB 2009)
- Velte, Patrick/ Freidank, Carl-Christian: The link between in-and external rotation of the auditor and the quality of financial accounting and external audit, EJLE 2015, S. 225-246 (zit.: Velte/Freidank, EJLE 2015)
- Velte, Patrick: Intangible Assets und Goodwill im Spannungsfeld zwischen Entscheidungsrelevanz und Verlässlichkeit, Hamburg 2008 (zit.: Velte, Intangible Assets und Goodwill im Spannungsfeld zwischen Entscheidungsrelevanz und Verlässlichkeit)
- Velte, Patrick: Die Reformvorschläge der EU-Kommission vom 30.11.2011 zum Prüfungsausschuss und zur Berichterstattung des Abschlussprüfers: Vergleich zum EU-Recht und zu den nationalen Normen, StuB 2012, S. 58 (zit.: Velte, StuB 2012)
- Velte, Patrick: Reform der Abschlussprüfung nach der Richtlinie 2014/56/EU und der Verordnung (EU) Nr. 537/2014, DStR 2014, S. 1688 (zit.: Velte, DStR 2014)
- von der Crone, Hans Caspar/Roth, Katja: Der Sarbanes-Oxley Act und seine extraterritoriale Bedeutung, AJP/PJA 2003, S. 131 ff. (zit.: von der Crone/Roth, AJP/PJA 2003)
- Weber, Dolf: Zur „Modernisierung“ der EU-Abschlussprüferrichtlinie unter dem Gesichtspunkt der Rotation des Abschlussprüfers: Die verpasste Chance, AG 2005, S. 877-881 (zit.: Weber, AG 2005, S. 878)

Wernsmann, Prof. Dr. Rainer/ Gatzka, Ulrich: Der Deutsche Corporate Governance Kodex und die Entsprechenserklärung nach § 161 AktG - Anforderungen des Verfassungsrechts, NZG 2011, S. 1001 – 1007 (zit.: Wernsmann/Gatzka, NZG 2011)

Wild, Andreas: Fee Cutting an Fee Premium of German Auditors (Fee Cutting und Honorarprämien deutscher Abschlussprüfer), Die Betriebswirtschaft, 06/2010, S. 513-527

Wilsing, Hans-Ulrich: Kommentar zum DCGK, 1. Aufl., München 2012 (zit.: Wilsing-DCGK/*Bearbeiter*)

Tabellen- und Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Verteilung von Prüfungsmandaten in Europa	S.16
Abbildung 2: Honorarstruktur in Europa	S.16
Abbildung 3: Fallbeispiel - Abschlussprüfer hält mittelbare geringfügige Beteiligung	S.101
Abbildung 4: Fallbeispiel - Mittelbare Beteiligung des Konzernabschlussprüfers	S.104
Abbildung 5: Fallbeispiel - Deutsche Konzernmutter und EU-ausländische Konzern-Übermutter, an der Abschlussprüfer größere Beteiligung hält	S.106
Abbildung 6: Fallbeispiel - Einbeziehung EU-ausländische Schwestergesellschaften	S.108
Abbildung 7: Fallbeispiel - Ehegatte des Abschlussprüfers hält atypische stille Beteiligung an einem mit Konzernunternehmen verbundenen Unternehmen	S.111
Abbildung 8: Fallbeispiel - Beteiligungen an nicht in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen	S.112
Abbildung 9: Fallbeispiel – Ausschluss wegen personeller Verflechtungen mit verbundenem Unternehmen	S.114
Abbildung 10: Fallbeispiel - Arbeitnehmerstellung naher Verwandter	S.115
Abbildung 11: Fallbeispiel - Nichtprüfungsleistungen für verbundene Unternehmen	S.121
Abbildung 12: Fallbeispiel - Nichtprüfungsleistungen und Konzernbezug	S.124
Abbildung 13: Fallbeispiel - Hinzurechnung von Einnahmen aus Konzernunternehmen	S.130
Abbildung 14: Fallbeispiel - Addition von Konzerneinnahmen	S.134
Abbildung 15: Fallbeispiel - Ausschluss wegen Anteilsbesitz von mehr als 20%	S.135
Abbildung 16: Fallbeispiel - Berechnung der 70%-Grenze im Konzern	S.160
Abbildung 17: Fallbeispiel - Nicht in den Konzernabschluss einbezogenes Tochterunternehmen	S.162
Abbildung 18: Fallbeispiel - Nichtprüfungsleistungen an Schwesterunternehmen	S.176
Abbildung 19: Ausschluss aufgrund von Netzwerkzugehörigkeit	S.201
Abbildung 20: Änderungen der Reichweite nach EU-Abschlussprüferreform 2014	S.202

Tabelle 1: Überblick – Wesentliche Änderungen BilMoG und AReG	S.39
Tabelle 2: Erstreckung des Ausschlusses wegen finanziellen Beteiligungen auf Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	S.102
Tabelle 3: Vergleich alte/ neue Rechtslage zur finanziellen Abhängigkeit	S.156
Tabelle 4: Vergleich Art. 5 Abs. 3 EU-Abschlussprüfer-VO / § 319a Abs. 1 HGB n.F.	S.174
Tabelle 5: Übersicht - Erstreckungsregelungen für Netzwerke bei Unternehmen von öffentlichem Interesse	S.197
Tabelle 6: Übersicht - Erstreckungsregelungen für Netzwerke bei sonstigen Unternehmen	S.198
Tabelle 7: Vergleich der Regelungen zur finanziellen Abhängigkeit nach § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB und Art. 4 EU-Abschlussprüfer-VO	S.224
Tabelle 8: Vergleich der Regelungen zur finanziellen Unabhängigkeit nach Art. 4 EU- Abschlussprüfer-VO mit der alten Rechtslage	S.224